

Internprissättning i multinationella koncerner

Rapporter och inlägg vid NSF:s seminarium
i Saltsjöbaden i november 1987

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie

NSFS 19

Internprissättning i multinationella koncerner

Rapporter och inlägg vid NSF:s seminarium
i Saltsjöbaden i november 1987

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie

NSFS 19

ALLF 630 8 001
ISBN 91-85256-16-1

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
162 89 STOCKHOLM
Ordertelefon 08-739 96 30

Graphic Systems AB
Göteborg 1988

Innehållsförteckning

Förord	5
Nationalrapporter	
<i>Danmark</i> Ligningschef Ole Kjær och kontorschef Jens Christiansen	7
<i>Finland</i> Jur lic Timo Viherkenttä	49
<i>Norge</i> Underdirektør Stig Sollund	73
<i>Sverige</i> Jur kand Richard Arvidsson	107
Generalrapport	131
Professorerna Gustaf Lindencrona och Nils Mattsson	
Internprissättning enligt amerikansk skatterätt	149
Jur dr Bertil Wiman	
Diskussionsinlägg	165
Avdelningsdirektör Eva H-Henriksson	
Professor Edward Andersson	
Skattekonsult Björne Hillerfjord	
Bankdirektör Niclas Virin	
Direktör Peter Sundgren	
Professor Kari S Tikka	
Ekon dr Robert Joachimsson	
Kammarrättsassessor Björn Rohdin	
Advokat Claes Söderström	
Program och deltagarförteckning	195

Förord

Ämnet för 1987 års seminarium i forskningsrådets regi, Internprissättning i multinationella koncerner, är av stort allmänt intresse. Det har också tidigare varit föremål för rådets uppmärksamhet. Problematiken ingick i det samnordiska forskningsprojekt, som rådet startade 1975 och redovisade i en första rapport 1978, Internationella företags beskattning, se forskningsrådets skriftserie nr 6. Projektet fortsatte med forskning på näralliggande områden, se rapport av advokaten Claes Söderström, Beskattning av internationella transaktioner (forskningsrådets skriftserie nr 10), och Robert Joachimssons doktorsavhandling Utlandsägda dotterbolag i Sverige (forskningsrådets skriftserie nr 14). En avslutande rapport om projektet är under arbete och kan väntas senare under 1988.

Under seminariet diskuterades inledningsvis förhållandena i de nordiska länderna mot bakgrund av innehållet i de fyra nationalrapporterna och generalrapporten. Andra dagen ägnades till en början åt förhållandena i USA beträffande internprissättningen. Jur. dr. Bertil Wiman presenterade därvid sin strax före seminariet offentliggjorda doktorsavhandling i ämnet. Avhandlingen fanns samtidigt tillgänglig för deltagarna.

Ämnet blev föremål för en livlig debatt under seminariet. I denna bok har tagits in de till seminariet framlagda rapporterna och ett sammandrag av Wimans presentation. Vidare återges i redigerat skick ett antal särskilt intressanta inlägg som seminariedeltagarna gjorde under diskussionen.

Jag vill på forskningsrådets vägnar framföra ett varmt tack till rapportörerna och alla övriga debattörer.

Gösta Ekman
forskningsrådets ordförande

Ole Kjær og Jens Christiansen

Dansk nationalrapport

1. Indledning.

De danske regler for beskatning af herværende afdelinger af multinationale koncerner følger i vid udstrækning de principper, der er anbefalet af OECD's Committee on Fiscal Affairs. Et sådant selskab skal således ved prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner iagttage et arms length-princip, d.v.s. at de kommercielle og finansielle vilkår for samhandelen ikke må afvige fra vilkår, som måtte gælde mellem uafhængige selskaber. I 1983 udsendte statsskattedirektoratet en vejledning (Revisionsmeddelelse 1983-3) om transferpricing og arms længde princippet, som i det væsentligste bygger på OECD's rapport fra 1979 (Transfer Pricing And Multinational Enterprises). Det er ikke i det følgende hensigten at gennemgå disse principper, som er internationalt anerkendte. Hovedvægten er i stedet lagt på en beskrivelse af deres anvendelse i praksis, først og fremmest som det er kommet til udtryk ved landsskatterets- og domstolsafgørelser.

2. Multinationale virksomheders betydning for den danske økonomi.

Der findes ingen statistiske undersøgelser, der kan belyse hvor stor en del koncerninterne transaktioner udgør af den danske udenrigshandel.

Derimod har Danmarks Statistik i 1976 som led i et fællesnordisk udredningsarbejde om multinationale selskaber foretaget en undersøgelse af udenlandsk ejede virksomheder i Danmark til belysning af deres økonomiske betydning.

Hovedresultatet af undersøgelsen fremgår af nedenstående tabel 1.

Tabel 1. Udenlandsk ejede virksomheders andel af omsætning, fordelt på branchegrupper, 1976.

	Antal momsregistrerede enheder		Pct-andel af indenlandsk omsætning	Pct-andel af eksportomsætning
	Ialt (1)	Heraf tilhørende udenlandsk ejede firmaer (2)		
Landbrug og fiskeri	150.099	3	0,0	4,9
Råstofudvinding	492	6	1,2	63,0
Fremstillingsvirksomhed	36.898	233	0,6	13,8
Energi- og vandforsyning	3.443	-	-	-
Bygge- og anlægsvirksomhed	38.069	24	0,1	4,1
Handel og hotelv.	90.302	632	0,7	16,7
Transportvirksomhed	14.719	41	0,3	4,4
Tjenesteydelser	44.118	69	0,2	15,1
Total	378.140	1.008	0,3	13,1

Udenlandsk ejede virksomheder, d.v.s hvor udlandet ejer mere end halvdelen af egenkapitalen, udgjorde i 1976 mellem 10 og 15% af den samlede økonomiske aktivitet. Godt halvdelen af de udenlandsk ejede firmaer var engroshandelsfirmaer, og disse firmaer tegnede sig for op mod 1/4 af den samlede omsætning i denne sektor. Inden for industrien er antallet af udenlandsk ejede firmaer væsentlig lavere, og det samme gælder disse firmaers andel af omsætningen, Det er imidlertid karakteristisk både inden for engroshandelen og industrien, at de udenlandsk ejede firmaers aktivitet er koncentreret inden for bestemte brancher og tegner sig for en betydelig andel af branchens samlede omsætning og produktion. Det drejer sig først og fremmest om brancher, hvor der produceres og omsættes kemiske produkter og elektronik. Inden for fremstillingen og handelen med olie og olieprodukter er udenlandsk ejede firmaer helt dominerende, og alene omsætningen af disse produkter tegner sig for ca. 1/4 af den samlede omsætning i udenlandsk ejede firmaer i Danmark.

Der findes ingen opgørelse over hvor stor en del af de udenlandsk ejede virksomheders omsætning, der udgøres af koncerninterne transaktioner. De godt 13% af eksportomsætningen, der sker fra udenlandsk ejede virksomheder, kan ligesåvel ske til uafhængige virksomheder eller direkte til forbrugere som til koncernforbundne virksomheder. Erfaringen taler dog for, at for netop ovenstående branchegrupper vil en stor del af omsætningen hidrøre fra eller ske til koncernforbundne virksomheder.

Til belysning af i hvilke lande de koncerner, som danske firmaer er en del af, er hjemmehørende, er der i nedenstående tabel 2 foretaget en opgørelse af de majoritetsejede firmaer fordelt efter det udenlandske koncernmoderselskabs hjemland.

Tabel 2. Udenlandsk majoritetsejede firmaer fordelt efter koncernmoderselskabets hjemland

	Antal udenlandsk majoritets ejede firmaer
Frankrig	34
Belgien	15
Holland	69
Vesttyskland	128
Italien	16
U.K.	162
Danmark	2
EF-lande ialt	426
Norge	68
Sverige	287
Finland	14
Schweiz	96
Andre europæiske lande	9
Øvrige Europa ialt	474
USA	257
Canada	9
Nordamerika ialt	266
Øvrige lande ialt	11
Hele verden	1 177

Det fremgår heraf, at der er en betydelig overensstemmelse mellem landefordelingen og det geografiske mønster, der gælder i udenrigshandelen. Blandt de lande Danmark handler mest med er således Vesttyskland, Sverige, England og USA, og disse lande er også hjemsted for den helt overvejende del af de koncerner, der ejer firmaer i Danmark. Også dette taler for, at en væsentlig del af den ovenfor opgjorte omsætning fra udenlandsk ejede firmaer udgøres af koncerninterne transaktioner.

Undersøgelsen fra Danmarks Statistik omfatter kun udenlandsk ejede danske virksomheder. Der foreligger ingen undersøgelse, der belyser hvor stor en del af danske moderkoncerners eksport, der sker via udenlandske datterselskaber eller filialer. Industrirådet har foretaget en spørgeundersøgelse fra maj 1985, der viser, at virksomheder svarende til ca. halvdelen af de ansatte i industri-

en, anvendte udenlandske datterselskaber ved deres eksport. Der foreligger intet om den tilsvarende omsætning. Udfra en antagelse om, at udenlandske datterselskaber i højere grad anvendes af virksomheder, der har en væsentlig omsætning, kan det formentlig konkluderes, at en betragtelig del af den danske industrieksport sker ved koncerninterne transaktioner.

Danmarks Statistik er for tiden ved at foretage ajourføring af undersøgelsen fra 1976, men resultatet heraf forventes først at foreligge i foråret 1988. Det antages dog, at undersøgelsen vil vise en noget stigende tendens både med hensyn til antallet af udenlandsk ejede virksomheder og deres andel af omsætningen. Dette gælder også når man bortser fra olieaktiviteterne i Nordsøen, som i den mellemliggende periode har udgjort en væsentlig andel af udenlansk ejede virksomheders aktivitet i Danmark. Det sidste forhold har imidlertid også indebåret, at den danske import af olieprodukter er faldet væsentligt og dermed også antallet af koncerninterne transaktioner inden for denne branche.

3. Oversigt over gældende regler for beskatning af koncerner.

3.1. Særlige regler for indkomstopgørelsen.

Hvis et selskab ejer flertallet af de stemmeberettigede aktier i et eller flere andre selskaber, udgør selskaberne tilsammen en koncern. Det samme gælder, hvis moderselskabet sammen med et datterselskab gennem aktiebesiddelse eller på anden måde behersker et andet selskab.

Denne definition er selskabsretlig og svarer ikke til den skattemæssige. Særregler ved beskatning af selskaber, der udgør en del af en koncern, finder dels anvendelse ved den skattemæssige behandling af udbytter fra et datterselskab, jfr. selskabsskatteovens § 13, stk. 1 nr. 2 og stk. 3 og § 17, stk. 3, dels i forbindelse med sambeskatning, jfr. selskabsskatteovens § 31. Den koncernmæssige definition er dog også her forskellig, idet be-

grebet moderselskab i relation til udbyttebeskatningen omfatter et selskab, der blot ejer 25% af et andet selskabs nominelle aktie- eller anpartskapital, mens det som betingelse for at opnå sambeskatning i princippet kræves, at moderselskabet ejer alle aktierne i datterselskabet.

Reglen i selskabsskattelovens § 13 indebærer, at det udbytte, som et moderselskab modtager fra sit datterselskab, ikke medregnes i moderselskabets skattepligtige indkomst. For udenlandske datterselskaber skal moderselskabet godtgøre, at den til grund for udbyttet liggende udenlandske selskabsindkomst beskattes efter regler, der ikke i væsentlig grad afviger fra reglerne her i landet. For udenlandske datterselskaber, som ikke opfylder denne betingelse, men hvor moderselskabet dog ejer mindst 25% af aktierne, kan moderselskabet opnå et creditnedslag ved skatteberegningen, der højst svarer til den del af datterselskabets udenlandske skat, der hviler på udbyttet.

I henhold til selskabsskattelovens § 31 kan ligningsrådet tillade - under nærmere fastsatte vilkår - at to eller flere selskaber sambeskatnes. Det er normalt en betingelse, at samtlige aktier i datterselskabet ejes af moderselskabet eller af et eller flere af de datterselskaber, der inddrages under sambeskatningen. Udenlandske datterselskaber kan inddrages under sambeskatningen.

Tilladelse til sambeskatning indebærer ikke nogen egentlig koncernbeskatning, idet beskatningen ikke sker på grundlag af et koncernregnskab. De enkelte selskaber skal opgøre deres egen skattepligtige indkomst - for udenlandske selskaber efter danske skatteregler. Der stilles ikke noget krav om, at de enkelte selskaber skal benytte samme regnskabsprincipper, derimod er det en betingelse at der anvendes samme regnskabsår. Den væsentligste virkning af sambeskatningen er, at der ved at sammenlægge de enkelte selskabers skattepligtige indkomst kan overføres skattemæssige underskud fra et selskab til et andet.

I forbindelse med sammenlægning og udskillelse af selskaber kan nævnes de særlige koncernregler, der findes i fusionsloven og virksomhedsomdannelsesloven. Ifølge fusionsloven kan skattefri fusion (uden avancebeskatning) mellem et moderselskab og et datterselskab kun ske, såfremt moderselskabet har besiddet mindst 2/3 af datterselskabets aktier i mindst 3 år forud for fusionsdatoen. I modsat fald kræves særlig tilladelse fra ligningsrådet, og der kan stilles vilkår i forbindelse med en sådan tilladelse. Det samme gælder, hvis der inden 3 år forud for fusionsdatoen uden for normal samhandel er sket overdragelse af aktiver fra aktionærer eller et af sådanne behersket selskab til et af de i fusionen deltagende selskaber. Fusionslovens regler finder også anvendelse på et udenlandsk selskab, hvis det fortsættende selskab er dansk.

Lov om skattefri virksomhedsomdannelse finder også anvendelse ved udskillelse af en del af et selskab til et selvstændigt datterselskab, således at det oprindelige selskab som vederlag for den udskilte virksomhed modtager aktier eller anparter og dermed bliver eneaktionær i det nystiftede selskab. En sådan udskillelse af et datterselskab kan ligeledes ske uden avancebeskatning. Lov-en finder ikke anvendelse ved udskillelse af et eller flere aktiver til et selvstændigt selskab - der skal være tale om en eller flere selvstændige virksomheder.

3.2. Forvridning af indkomstgrundlaget.

Uanset ejerforholdene er selskaberne inden for en koncern (også selv om selskaberne har opnået tilladelse til sambeskatning) selvstændige juridiske og skattemæssige enheder, hvoraf følger, at de enkelte selskaber skal opgøre deres skattepligtige indkomst hver for sig og efter de almindelige regler.

Dette gælder, både hvor det drejer sig om den løbende samhandel, men også ved enkeltstående overdragelser, der i skattemæssig henseende må ske efter normale forretningsmæssige principper såvel

hvad angår priser som vilkår. Bedømmelsen af disse forhold må ske på samme måde som i almindelige hovedaktionærforhold, idet der hverken i lovgivningen eller praksis er hjemmel til særbehandling af selskaber i deres egenskab af hovedaktionærer.

Det er i domspraksis anerkendt, at skattemyndighederne i sådanne tilfælde, hvor den samlede skat i et interessefællesskab søges minimeret ved vilkårlige indkomstflytninger, der savner forretningsmæssig baggrund, kan skride korrigerende ind. Det ledende præjudikat er Højesterets dom refereret i U 1960.535 H (Havnemølledommen), hvor Højesteret statuerede, at et selskabs udskillelse af en del af virksomheden i et interessentskab bestående af de samme personer, som ejede aktierne i selskabet, ikke kunne begrundes i forretningsmæssige eller driftsmæssige hensyn men tilsigtede, at aktionærerne hvert år modtog et udbytte af deres aktiebesiddelse i selskabet udover det deklarerede udbytte.

Noget andet er, at korrektioner mellem koncernforbundne indenlandske selskaber, kun sjældent foretages, selv om selskabernes indbyrdes handelsmæssige og finansielle transaktioner ikke kan siges at ske på normale forretningsmæssige vilkår. Dette skyldes, at der normalt ikke er nogen fiskal interesse forbundet hermed, dels fordi selskabsskatten i Danmark er en proportional skat, dels fordi udbytter fra datterselskaber er skattefri hos moderselskabet. Den skattemæssige interesse i at forvråde indkomstgrundlaget vil derfor som oftest ligge i at søge et skattemæssigt underskud dækket, inden fradragsmuligheden fortabes efter 5 år, jfr. ligningslovens § 15. Det må dog her erindres, at en stor del af de danske koncerner vil være omfattet af en sambeskatningstil-ladelse, som netop indebærer, at underskud i de enkelte selskaber kan modregnes i andre selskabers overskud.

Endvidere må det erindres, at en udskillelse af en koncerns aktiviteter i selvstændige retssubjekter ikke som udgangspunkt er ensbetydende med en forvridding af indkomstgrundlaget. En sådan opdeling må i vidt omfang anerkendes, selv om det fører til, at

de enkelte selskabers aktivitet og dermed indkomstgrundlag ikke kan løsrives fra koncernen og dermed danne grundlag for en sammenligning med et selvstændigt og uafhængigt selskabs indkomstgrundlag.

Spørgsmålet har været fremme i forbindelse med den skattemæssige behandling af kapitaltilførsel i form af tilskud fra en aktionær (moderselskab) til et selskab. Sådanne tilskud vil normalt ikke være fradragsberettigede for yderen, men Højesteret har i U 1976.60.H (Esso dommen) indrømmet moderselskabet fradrag for sådanne løbende tilskud ud fra den betragtning, at datterselskabernes aktivitet havde direkte reklame- og omsætningsmæssig betydning for moderselskabet. Det kan formentlig herfra udledes, at såfremt de årlige tilførsler var sket i form af lavere afregningspriser mellem moder- og datterselskaberne ville en korrektion så meget desto mindre kunne komme på tale. Dette synspunkt støttes ved Højesterets dom i U 1984.160H (træskodommen), hvor der indrømmes fradrag for beløb overført fra et interessentskab til et af interessenterne ejet aktieselskab, som stod for produktion af varer, som interessentskabet handlede med. Afregningsprisen blev i forbindelse med udskillelsen af aktieselskabet aftalt foreløbigt og da selskabet i et år, hvor der var sket en vis omlægning af produktionen, udviste et regnskabsmæssigt underskud, blev selskabet godskrevet et yderligere beløb for varene. Overførslen fandtes under de foreliggende omstændigheder, at være et sådant led i interessentskabets virksomhed, at beløbet kunne fradrages som en driftsudgift.

De to domme kan tages som udtryk for, at selvom der i et interessefællesskab vilkårligt sker overførsel af indkomst fra et skattemæssigt subjekt til et andet, kan der foreligge forhold, der bevirker, at korrektion ikke skal foretages, hvis dispositioner er forretningsmæssigt og driftsmæssigt velbegrundet. En sådan bedømmelse må ske konkret for hvert enkelt selskab, men under hensyn til den strukturodeling, der er sket i koncernen.

På ét område har statsskattedirektoratet anvist retningslinier

for fastsættelsen af vilkår for koncerninterne transaktioner, nemlig ved aktionærlån, hvorefter forrentningen af et sådant lån skal svare til Nationalbankens diskonto plus 4%.

Cirkulæret gælder for lån til hovedaktionærer, herunder moderselskaber. Cirkulæret finder også anvendelse for lån mellem søsterselskaber, jfr. Østre Landsrets dom af 11. juni 1985 (Pan Pen A/S). Som tidligere nævnt bevirker reglen i selskabsskattelovens § 13, stk. 1 nr. 2, om at udbytter fra et datterselskab er skattefrit i moderselskabet, at der normalt ikke vil være nogen fiskal interesse i at kræve aktionærlån i en dansk koncern forrentet. Endvidere har Vestre Landsret ved dom af 15. april 1986 (A/S Byggeselskabet af 30.11.50, Højbjerg) statueret, at moderselskabet skulle have et fradrag af samme størrelse som den i datterselskabet fastsatte fikserede rente.

Det kan herefter konkluderes, at ligningsmyndighederne koncentrerer bedømmelsen af koncerninterne transaktioner, hvor disse sker mellem selskaber placeret i Danmark og i udlandet og hvor der vil være en væsentlig fiskal interesse i en indkomstforvridning. I tilfælde, hvor samhandelen sker mellem et dansk selskab og et fra udlandet dominerende søster- eller moderselskab, indeholder dansk ret en særlig korrektionsregel i selskabsskattelovens § 12. Reglen svarer i princippet til artikel 9, stk. 1 i OECD-modeloverenskomsten.

Interessen for koncerninterne transaktioner gælder naturligvis også i tilfælde mellem et dansk moderselskab og et udenlandsk datterselskab. Dette gælder også selv om det udenlandske datterselskab er inddraget under sambeskatning, da en indkomstforvridning kan få betydning for de særlige danske regler om lempelse for virksomhed i udlandet og lempelse i henhold til dobbeltbeskatningsaftale eller ligningslovens § 33. Det er almindeligt antaget, at principperne i selskabsskattelovens § 12 finder tilsvarende anvendelse i disse situationer. Lovreglen og dens anvendelse i praksis vil blive nærmere omhandlet i nedenstående af-

snit.

4. Selskabsskattelovens § 12.

Reglen i selskabsskattelovens § 12, der blev indført med virkning fra skatteåret 1962-63, har følgende ordlyd:

"§ 12.

Såfremt et her hjemmehørende selskab eller forening m.v., der kontrolleres af en udenlandsk virksomhed, i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende, skal til selskabets eller foreningens skattepligtige indkomst henføres den fortjeneste, som selskabet eller foreningen må antages at ville have opnået, hvis selskabet eller foreningen havde været et uafhængigt foretagende, der under frie vilkår afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed.

Stk. 2.

Reglen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på udenlandske selskaber og foreninger m.v., såfremt den i § 2, stk. 1 a, omhandlede virksomhed med fast driftssted her i landet udøves som en filialvirksomhed af den i udlandet udøvede hovedvirksomhed.

Stk. 3.

For udenlandske forsikringsselskaber, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, fastsættes indkomsten her i landet til den del af selskabets samlede indkomst, opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, som efter forholdet mellem dets bruttopræmieindtægt her i landet og dets samlede bruttopræmieindtægt falder på bruttopræmieindtægten her i landet. Hvor særlige forhold gør sig gældende kan ministeren for skatter og afgifter efter indstilling fra ligningsrådet tillade en anden opgørelsesmåde anvendt."

I bemærkningerne til lovforslaget vedrørende selskabsskattelovens § 12, der er ualmindelig kortfattede, udtaltes følgende:

"Bestemmelserne i stk. 1 og 2 tilsigter at ramme forsøg på omgørelse af skattepligten i tilfælde, hvor erhvervsvirksomhed her i landet udøves af et datterselskab af et udenlandsk moderselskab eller som en filialvirksomhed af en i udlandet beliggende hovedvirksomhed, og hvor det kan befrygtes, at man ved regnskabsmæssige manipulationer og vilkårlige kalkulationer søger at reducere datterselskabets eller filialens regnskabsmæssige overskud og dermed den her i landet skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen giver en udtrykkelig hjemmel for de skattelignende myndigheder til i sådanne tilfælde at tilsidesætte regnskaberne og ansætte indkomsten på grundlag af et skøn over hvilken fortjeneste, der under frie vilkår må antages at ville være opnået på grundlag af den stedfundne omsætning. Dette princip følges allerede nu i praksis og må siges at have vundet almindelig international hævd bl.a. også ved afslutningen af aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Bestemmelsen i stk. 3 omhandler udenlandske forsikringselskaber, der driver virksomhed her i landet."

Som det allerede ses i ovenanførte bemærkninger til lovforslaget, indebærer bestemmelsen faktisk alene en kodifikation af en allerede i praksis fulgt fremgangsmåde, der ligeledes har baggrund i den internationale udvikling.

Det bemærkes, at bestemmelsen i selskabskattelovens § 12, stk. 3 om filialer af udenlandske forsikringselskaber opererer med det særlige global-princip. Det følger nemlig heraf, at udenlandske forsikringselskaber, der driver virksomhed her i landet (begrænset skattepligtige) ifølge selskabsskattelovens § 12, stk. 3, skal opgøre sin skattepligtige indkomst på den måde, at først opgøres - efter danske regler - selskabets samlede globale indkomst. Den her i landet skattepligtige indkomst udgør da så stor en del af global-indkomsten, som svarer til forholdet mellem bruttopræmieindtægten her i landet og selskabets samlede globale bruttopræmieindtægt.

Ministeren for skatter og afgifter kan i særlige tilfælde efter indstilling fra ligningsrådet tillade, at indtægten opgøres på anden måde. Der er således givet tilladelse til, at visse særlige indtægter, som ikke vedrører forsikringsvirksomheden f.eks. overskuddet ved driften af selskabets faste ejendomme her i landet, er trukket ud af globalindkomsten og alene betragtes som dansk indkomst.

I skattedepartementets afgørelse fra 1969, nr. 167, er det tilkendegivet, at tilladelse alene kan komme på tale, såfremt et selskab kan påpege, at der foreligger helt specielle konkrete

forhold for den danske filial.

Uanset at selskabsskattelovens § 12 efter sin ordlyd alene omhandler den situation, hvor moderselskabet er beliggende i udlandet og datterselskabet her i Danmark, er det almindeligt antaget, at tilsvarende retningslinier gælder, når moderselskabet er beliggende i Danmark og datterselskabet befinder sig i udlandet, se f.eks. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, side 195.

Ud over reglen i selskabsskattelovens § 12 må det antages, at bestemmelsen i statsskattelovens § 4 (og principperne bag denne) kan bringes i anvendelse ved korrektioner af indkomstopgørelser. Dette er bl.a. sket i den i afsnit 5 citerede afgørelse fra landsskatteretten af 8. januar 1986.

Indførelsen af § 12 i selskabsskatteloven har tilsyneladende ikke haft til følge, at skattemyndighederne i væsentlig større omfang end tidligere er i stand til at gennemføre "vellykkede" sager på området for samhandel inden for multinationale foretagender. Tværtimod kan det måske anføres, at § 12's udtrykkelige anvisning om sammenlignelighed med et uafhængigt selskab kan have haft den negative følgerkning for arbejdet inden for dette område, at de skattelignende myndigheder i virkeligheden har fokuseret på ofte frugtesløse forsøg på at bringe et selskabs forhold til sammenligning med et uafhængigt andet selskab, hvor et sådant ikke eksisterer som relevant sammenligningsgrundlag.

5. Retspraksis.

Praksis omkring selskabsskattelovens § 12 er sparsom. Det samme gælder praksis omkring korrektioner af den skattepligtige indkomst, der foretages ud fra tilsvarende retsgrundsætninger.

5.1. Varehandel m.v.

Som eksempler på de forholdsvis få sager, hvor det er lykkedes

ligningsmyndighederne at påvise, at selskabet var underkastet andre vilkår end et uafhængigt selskab ville være blevet, kan der anføres nedennævnte afgørelser:

Landsskatterettens afgørelser 1941, 92. Her kom landsskatteretten til, at man under hensyn til det danske selskabs afhængighedsforhold til det amerikanske moderselskab ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kunne lægge den pris til grund, som moderselskabet - i kraft af sin faktiske indflydelse på datterselskabet - havde beregnet for sine vareleverancer til dette. Den skattepligtige indkomst blev derfor skønsmæssigt ansat til ca. 4% af omsætningen

På et særligt område, nemlig herværende filmudlejningsselskaber, der er datterselskaber af udenlandske selskaber - typisk amerikanske - udvikledes der allerede tidligt en fast praksis.

Landsskatterettens-afgørelse LSR 1952, 6, er et eksempel herpå. I denne sag, der som nævnt omhandlede et herværende filmudlejningsselskab, der var datterselskab af amerikansk selskab, havde selskabet selvangivet sin indkomst til 2% af indtægterne ved udlejning af film i Danmark. Landsskatteretten fandt, at selskabet måtte beskattes efter de for tilsvarende selskaber gældende retningslinier og fastsatte indkomsten til 5% af udlejningsindtægten.

Landsskatteretten har i flere lignende sager - senest i en ikke offentliggjort kendelse af 9. marts 1972 - statueret, at hvis det regnskabsmæssige resultat, opgjort efter sædvanlige regler, medfører en højere indkomstansættelse, skal dette benyttes.

Det bemærkes, at denne praksis blev anvendt allerede en del år forinden vi i Danmark fik en udtrykkelig lovbestemmelse i selskabsskattelovens § 12.

Selv efter indførelsen af § 12 er afgørelser vedrørende korrek-

tion af et dansk selskab som følge af dets afhængighed af et udenlandsk moderselskab stadig ikke almindelige, men de kendelser, der foreligger, viser tydeligt den stigende kompleksitet, som også på dette område af skatteretten gør sig gældende.

I en ikke offentlig kendelse af 3. september 1976 kunne landskatteretten dog tiltræde skattemyndighedernes forhøjelse af et dansk selskabs provisionsindtægt beregnet som 3% (oprindelig 5%) af det italienske moderselskabs omsætning i Skandinavien af køleskabe, vaskemaskiner m.v.

I den offentliggjorte landsskatteretsafgørelse LSR 1979,191 havde et udenlandsk selskab efter overenskomst med et dansk ministerium oprettet et dansk datterselskab, hvis formål var på dansk område at oprette og drive særlige anlæg som en del af et internationalt sikkerhedssystem, samt at udleje specialudstyr til brugerne af anlæggene. Specialudstyret lejede det danske selskab af det udenlandske selskab, og lejen var aftalt i den pågældende udenlandske valuta.

Der sket så det, at den udenlandske valuta blev devalueret i forhold til den danske krone, og det udenlandske moderselskab meddelte herefter det danske selskab, at det danske selskab skulle opretholde lejen i danske kroner over for brugerne, og at det danske selskab ville blive debiteret for en yderligere leje, svarende til devalueringsforskellen fra devalueringstidspunktet til regnskabsårets udløb ca ½ år senere, uanset at det danske selskab rent faktisk havde forudbetalt lejen til regnskabsårets udløb. Selskabet oplyste over for landsskatteretten, at der - samtidig med denne meddelelse til det danske selskab - var sendt tilsvarende meddelelser til en række andre virksomheder i andre lande, hvoraf kun 4 var datterselskaber, mens 11 var uafhængige virksomheder.

Da det herefter måtte lægges til grund, at det danske datterselskab ikke havde været underkastet andre vilkår end de, uafhængige

selskaber i andre lande havde været underkastet, kunne selskabs-skattelovens § 12 ikke bringes i anvendelse.

Landsskatteretten har i en ikke offentliggjort kendelse af 29. december 1981 taget stilling til indkomstopgørelsen i et herværende datterselskab af et schweizisk multinationalt selskab inden for ur-branchen. Det skal bemærkes, at det danske datterselskab, der er stiftet tilbage i 1930-erne, indtil den omhandlede sag havde selvangivet de årlige indkomster til 0 kr. (bortset fra et enkelt år med en ubetydelig indkomst).

Skatterådet havde til støtte for de foretagne ansættelser anført, at en sammenlignende analyse af andre afhængige selskaber med en struktur nær selskabets viser, at disse havde en bruttoavance på 36-37% mod selskabets 23-24% i de omhandlede år.

Skattemyndighederne bemærkede under sagen, at udgangspunktet må være, at det danske selskab måtte kunne præstere en tilsvarende bruttoavanceprocent som de selskaber, der er sammenlignet med, hvorfor man med baggrund i selskabsskattelovens § 12 anlagde et skøn over bruttoavancen og dermed over den skattepligtige indkomst.

Landsskatteretten stadfæstede ansættelsen, idet retten ikke fandt grundlag for at antage, at den til selskabet yderligere indførte indtægt var for høj. Det kan nok lægges til grund, at landsskatteretten har tillagt det afgørende vægt, at selskabet havde drevet virksomhed i Danmark i over 40 år, uden at vise noget skattemæssigt overskud.

Kendelsen blev af selskabet indbragt for de ordinære domstole, men siden hævede selskabet igen sagen inden domsforhandlingen.

Landsskatteretten har i en kendelse af 2. august 1982, LSR 1983.5, behandlet indkomstopgørelsen for et herværende selskab,

hvis indtægter hovedsageligt hidrørte fra et agentur for en salgsorganisation, der styres af selskabets udenlandske hovedaktionær. Indtil 1975 fik det danske selskab en fast, men i det enkelte år, stigende provision for en omsætning på indtil 75 mio. kr., plus 1% af omsætning herudover. I slutningen af 1974 ændredes provisionsbetingelserne gældende fra midten af 1975 således, at selskabet af en omsætning på 90 mio. kr. modtog en større fast provision, mens provisionen for en omsætning herudover nedsattes til $\frac{1}{2}$ %.

Skattemyndighederne var af den opfattelse, at den foretagne ændring i provisionsudbetalingerne ikke kunne være sket overfor et af hovedaktionæren uafhængigt selskab og havde derfor i medfør af selskabsskattelovens § 12 forhøjet selskabets selvangivne indkomst.

Selskabets advokat, der ikke havde indvendinger imod, at selskabsskattelovens § 12 blev bragt i anvendelse over for selskabet, gjorde gældende, at ændringerne i provisionsbetingelserne ikke var et udslag af selskabets afhængighed af moderselskabet, men havde en nær sammenhæng med den prisudvikling, som påbegyndes i 1973 og som resulterede i betragtelige prisstigninger på selskabets varegrupper i takt med verdenspriserne, hvorfor det var naturligt, at det danske datterselskab ikke skulle have provision af de betydelige prisstigninger, der ikke medførte samme stigninger i selskabets driftsudgifter m.v.

Selskabets advokat sandsynliggjorde endvidere over for landsskatte retten, at der skete samme ændring i provisionsbetingelserne over for den udenlandske koncerns andre salgsagenturkontorer i Europa, afhængige såvel som uafhængige.

Under henvisning hertil fandt landsskatte retten det betænkeligt at opretholde den skete forhøjelse, hvorfor ansættelsen blev nedsat til det selvangivne.

Landsskatteretten har i en kendelse af 8. januar 1986, offentliggjort i Tidsskrift for Skatteret, 1986, 146, truffet en afgørelse af principiel interesse. Sagens enkeltheder var som følger:

Et dansk selskab havde i en årrække udviklet sig til at være en af Europas største producenter inden for det pågældende område. Selskabet beskæftigede ca. 200 medarbejdere i Danmark. I 1975 blev der udviklet et nyt produkt, der først blev markedsført gennem den danske hovedaktionærs personlige firma. Denne stiftede i 1976 et selskab i Irland og fra august 1976 blev fremstilling og salg af produktet efter det oplyste udført gennem det irske selskab, der beskæftigede ca. 20 personer. Ved en gennemgang af samhandelsforholdet mellem disse to søsterselskaber mente skattemyndighederne at have konstateret, at samhandelsvilkårene har været dikteret af hovedaktionæren på en sådan måde, at der var sket en betydelig begunstigelse af det irske selskab. Denne antagelse var som udgangspunkt dels baseret på en nøje gennemgang af de fakturerede priser, som det danske selskab leverede enkeltdelene til Irland til, dels på beregning af bruttoavancer, henholdsvis i det danske selskab og i det irske selskab. Skattemyndighederne anså det for påfaldende, at det danske selskab fastsatte fakturapriserne til kostpris + 15%, mens det irske selskabs dækningsbidrag i 1977 gennemsnitlig androg 124%.

Dette misforhold gav sig yderligere udslag i det irske selskabs regnskab og beregning af udbytte, idet der på grundlag af en aktiekapital på 20.000 £ i 1977 var udloddet udbytte på ca. 235.000 £ og for første halvår 1978 64.000 £. Disse omstændigheder talte efter skattemyndighedernes opfattelse klart for, at der ikke havde været tale om normale forretningsmæssige dispositioner, og at indtjeningen i Irland ikke var udtryk for en større indsats i det irske selskab. Hele udviklingsarbejdet var afholdt af det danske selskab, og når der i det irske selskab kun var blevet udført et ukompliceret samlearbejde, var det åbenbart, at hovedaktionæren havde lagt indtjening, der rettelig hørte til i det danske sel-

skab, over i det irske selskab.

I juli 1978 solgte hovedaktionøren sine aktieposter såvel i det danske som i det irske selskab, og prisen for aktieposten i det irske selskab på 20.000 £ var fastsat til 5,7 mio. kr. Denne meget betydelige værditilvækst på kun 2 år blev også af skattemyndighederne anset for indicium for den skete overførsel af værdier til det irske selskab.

Skattemyndighederne gjorde gældende, at hovedaktionærens interesse i det gennemførte arrangement har ligget i, at de udbytter på ca. 2,5 mio. kr., han hjemtog i det korte åremål, kunne hjemtages skattefrit under hensyn til bestemmelserne i den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Irland.

For så vidt angår beregningen af forhøjelserne henviste skattemyndighederne til de stedlige skattemyndigheders opgørelser, men det var i øvrigt skattemyndighedernes opfattelse, at det ikke kan opfattes som en betingelse for gennemførelse af en forhøjelse af den omhandlede art, at skattemyndighederne har foretaget en gennemgang faktura for faktura, men at det må være berettiget at foretage en skønsmæssig forhøjelse efter en samlet afvejning af de samlede elementer.

Udgangspunktet må være, at når der som i denne sag foreligger en særdeles klar og let konstaterbar interesse for hovedaktionøren i at lægge indtægten i et udenlandsk selskab, og når de faktiske oplysninger indicerer, at der i forhold til almindelige avancefordelingsprincipper er sket en skattemæssig uberettiget indkomstoverførsel til et sådant selskab, kan der ikke stilles større krav til skattemyndighedernes bevisbyrde.

Landsskatteretten fandt det efter de foreliggende oplysninger tilstrækkeligt godtgjort, at det danske selskab har trukket en enkelt del af virksomheden ud og placeret en uforholdsmæssig del af udtjeningen i Irland, og at denne disposition alene har været

foranlediget af hovedaktionærens interesse i at unddrage denne indtjening for beskatning her i landet. Når skattemyndighederne havde kunnet påvise en sådan interesse, og når sagens øvrige omstændigheder indicerede en uberettiget overførsel, kunne det ikke påhvile skattemyndighederne at foretage konkrete beregninger efter de foreliggende fakturaer, men et skøn på grundlag af de påviste samlede resultater måtte anses for berettiget.

Ved sagens afgørelse fandtes det således at måtte lægges til grund, at avancefordelingen mellem de to selskaber havde været ude af balance, og at der havde foreligget en sådan påvirkning af samhandelsvilkårene - baseret på hovedaktionærens personlige interesse - at der uberettiget var overført indkomst fra det danske selskab til det irske selskab, således at denne indkomst vil være at tilbageføre til det danske selskabs indkomstopgørelse i medfør af statsskattelovens § 4.

Afgørelsen, der er indbragt for de ordinære domstole, udtaler efter skattemyndighedernes opfattelse noget særdeles interessant og principielt omkring bevisbyrde-problematikken.

På det gældende lovgrundlag kan der ikke herske tvivl om, at det som udgangspunktet påhviler skattemyndighederne at påvise, at indkomsten er forvredet mellem beslægtede selskaber. Kendelsen medgiver dog en vis lettelse af den i forvejen tunge bevisbyrde, som skattemyndighederne skal løfte inden for dette område. Denne lettelse er efter kendelsen betinget af, at skattemyndighederne kan påvise en helt klar skattemæssig interesse i en indkomstforvridning til skade for Danmark samt en indikation i sagens øvrige omstændigheder på uberettiget indkomstoverførsel til udlandet.

Det er vigtigt at notere sig, at skattemyndighederne ikke fremover er forpligtet til en gennemgang faktura for faktura af de ofte kolossale regnskabsgrundlag, som man støder på indenfor erhvervslivet, ligesom fremfindelsen af sammenlignelige bruttoavancer indenfor sammenlignelige brancher og sammenlignelige virksom-

heder i praksis stort set er umulig under de i dag herskende erhvervsvilkår.

Med andre ord anser skattemyndighederne kendelsen for at have taget afstand fra tidligere tiders praksis, der må ses i lyset af erhvervslivets mere beskedne omfang dengang, og kendelsen har derfor udstukket nogle vigtige rammer for de bevisbyrdeforpligtelser, som fremover vil skulle løftes på dette område.

Spørgsmålet om ligningsmyndighedernes bevisbyrde i relation til selskabsskattelovens § 12 og det skønsmæssige element i ansættelserne har været indgående behandlet af Østre Landsret i to domme af 21. januar 1987 (Texaco A/S og BP Oliekompagniet A/S). Sagerne var direkte foranlediget af en klage til Folketingets Ombudsmand angående ligningsmyndighedernes pligt til at tage selskabsskattelovens § 12 i anvendelse, jfr. afsnit 7 nedenfor. Kritikken var ikke mindst rettet mod den manglende anvendelse over for herværende datterselskaber af multinationale olieselskaber, da flere af disse i en årrække havde betalt en forholdsvis ringe eller ingen skat.

Statsskattedirektoratet iværksatte en større undersøgelse af de 7 dominerende olieselskabers ("de syv søstre") danske datterselskaber. Sideløbene hermed undersøgte skattemyndighederne hvilken metode man eventuel skulle anvende ved en ansættelse efter selskabsskattelovens § 12. Det forudsattes herved, at § 12 indeholder selvstændig hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse, uanset at der ikke kan påvises konkrete forvridninger i regnskabet, når blot omstændighederne iøvrigt indicerede, at regnskabsresultaterne ikke var udtryk for det pågældende selskabs reelle indtægt.

Følgende metoder blev overvejet:

1. En opgørelse baseret på tilsidesættelse af vareafregningspriser m.v. over for moder- eller søsterselskaber i udlandet.

2. En opgørelse baseret på en henføring af en forholdsmæssig andel af koncernens indtjening til det danske selskab. Fordelingen kunne foretages på grundlag af omsætning, aktivmasse eller egenkapital.
3. En opgørelse baseret på indbyrdes sammenligning af olieselskabernes bruttoavance.

Af disse metoder blev de to førstnævnte forkastet, dels fordi der ikke findes danske selskaber, der på relevant vis kan danne grundlag for sammenligning, dels fordi en forholdsmæssig henføring indebar så store fejlmuligheder, at skønnene måtte antages at ligge uden for de rammer for en skønsmæssig ansættelse, som er hjemlet i § 12.

Resultatet af undersøgelserne førte til, at ligningsrådet i 1978 skønsmæssigt forhøjede 4 olieselskabers indkomst for skatteåret 1977/78, baseret på en sammenligning af bruttoavancer.

Under den efterfølgende behandling af sagerne ved landsskatteretten foretog statsskattedirektoratet nogle yderligere undersøgelser med henblik på at påvise, at selskabernes indkomstopgørelse helt eller delvis var baseret på vilkårlige skøn eller kalkulationer med vilkårlige forudsætninger og eventuelt tillige påvise konkrete fejl eller tilfælde, hvor afregningspriserne afveg fra markedspriserne.

Undersøgelserne resulterede ikke i påvisning af konkrete forvridninger. Derimod fandtes der en del tilfælde, hvor de danske selskabers afregning med moderselskaberne var baseret på kalkulationer med vilkårlige forudsætninger, f.eks. ved beregning af transport og til dels også varepriser.

Efter at ligningsmyndighederne havde tabt sagerne ved landsskatteretten blev to af sagerne indbragt for domstolene.

Ved landsrettens bedømmelse af om betingelserne for at tage selskabsskattelovens § 12 i anvendelse er til stede, konstaterede retten først, at selskaberne - hvad der iøvrigt også var enighed mellem parterne om - kontrolleres af deres udenlandske moderselskaber.

Retten fastslog dernæst, at det som udgangspunkt påhviler ligningsmyndighederne at godtgøre, at selskaberne er underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende.

Under hensyn til forholdene mellem selskaberne og deres udenlandske moderselskab fandt landsretten dog, at der må pålægges selskaberne en vidtgående oplysningspligt. Denne oplysningspligt gælder også relevante oplysninger fra det udenlandske moderselskab, selvom de ikke måtte være bekendt for datterselskabets ledelse.

Retten nævnte, at oplysninger om moderselskabets udsalgspriser over for andre datterselskaber og over for uafhængige kontraktspartnere vil kunne være af betydning. Det samme gælder oplysninger, der muliggør en sammenligning mellem selskabernes bruttoavancer for forskellige varearter over en årrække med tilsvarende vesteuropæiske søsterselskabers bruttoavancer.

Ved ikke at meddele disse oplysninger, fandt landsretten, at selskaberne i væsentlig grad svækker kravene til de beviser, som det ellers må påhvile ligningsmyndighederne af føre.

I sagen mod BP fandt landsretten derfor, at man, i mangel af nærmere bevisførelse fra selskabet, må lægge de af statsskattedirektoratet ved landskatteretten fremlagte oplysninger til grund, hvorefter en del af selskabets indkøb var sket til priser, der lå højere end tilsvarende priser på Rotterdam-markedet.

Under hensyn hertil fandt to dommere, at selskabet i forhold til

moderselskabet havde været underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende. De to dommere fandt dog, at ligningsrådets skøn må forkastes, formentlig først og fremmest fordi skønnet var baseret på en gennemsnitlig bruttoavance, der ikke tog hensyn til den forskellige produktsammensætning hos olieselskaberne, hvorimod de af statsskattedirektoratet fremlagte oplysninger gav grundlag for en vis forhøjelse af den skattepligtige indkomst, der bør fastsættes af ligningsmyndighederne.

Den tredje dommer fandt ikke, at der er tilstrækkeligt grundlag for at foretage en anden vurdering end landsskatteretten.

I sagen mod Texaco fandt landsretten, at det efter den stedfundne bevisførelse må lægges til grund, at det danske selskabs indkøbspriser ikke har været udtryk for ringere vilkår end dem, der ville gælde for et uafhængigt selskab. Det fandtes uden betydning, at justeringer i prisberegningemetoden blev gennemført i form af ensidige instrukser fra moderselskabet, idet justeringerne ansås for sagligt begrundet, og at ensidigheden var en naturlig følge af, at selskabet ejes og kontrolleres af moderselskabet. Heller ikke det forhold, at selskabet i en årrække har været underskudsgivende kunne efter oplysningerne om årsagerne hertil føre til et andet resultat.

Landsretten konkluderede derfor i Texaco-sagen, at der ikke var grundlag for at anvende selskabsskattelovens § 12, hvorfor selskabet i det hele blev frifundet. Sagen vedrørende BP er indbragt for Højesteret. Da det er de eneste sager, hvor domstolene har taget stilling til anvendelsen af § 12 ved korrektion af indkomster hos et dansk datterselskab af en multinational koncern, må dommen - indtil Højesterets dom foreligger - antages at have en væsentlig værdi som præjudicat.

På grundlag af dommene kan man om fortolkningen af § 12 formentlig konkludere følgende:

1. Selskabsskattelovens § 12 indeholder selvstændig hjemmel til at foretage skønsmæssige ansættelser, selv om der ikke kan påvises konkrete forhold, men kun indicier for at samhandelsvilkårene afviger fra et arms length's-princip.
2. Der pålægges det danske datterselskab en vidtgående oplysningspligt også for relevante oplysninger fra moderselskaber, selvom disse ikke er datterselskabet bekendt.
3. Uanset at bevisbyrden for, at selskabet er underkastet afvigende vilkår for handelssamkvetmet som udgangspunkt påhviler ligningsmyndighederne, svækkes den bevisbyrde betydeligt, hvis selskabet ikke efterkommer de begærede oplysninger. Hvis ligningsmyndighederne samtidig har påvist indicier for, at samhandelsvilkårene afviger fra arms length-vilkår, svinger bevisbyrden helt over til selskabet.
4. Hvis selskabet godtgør, at handelssamkvetmet med moderselskabet har været i overensstemmelse med et arms length-princip, vil selve det forhold, at datterselskabet i en årrække oppebærer meget lave eller negative indkomster, ikke være tilstrækkelig til at bringe § 12 i anvendelse.
5. Ligningsmyndighedernes ansættelse kan foretages skønsmæssigt, og det er således ikke nødvendigt at dokumentere, hvor stor fortjenesten ville have været, hvis der var tale om et uafhængigt selskab.
6. Skønnet skal tage sigte på at korrigere indkomsten for de skævheder, som samhandelen med moderselskabet har skabt. Hvis skønnet er baseret på en sammenligning af bruttoavancer, bør der tages behørig hensyn til afvigelser som følge af forskelligheder i varesammensætningen.

5.2. Fradrag for udgifter til ydelser, der modtages fra andre koncernselskaber.

Landsskatteretten har i en ikke offentliggjort kendelse af 2. november 1981 haft anledning til at tage stilling til spørgsmålet omkring fradrag for udgifter til bistand fra koncernselskaber. Et skatteråd havde ikke godkendt fradrag i størrelsesordenen 20.000 kr. årligt for udgifter til bistand fra det danske datterselskabs schweiziske moderselskab.

Det var oplyst, at den bistand, som moderselskabet havde ydet det danske selskab, hvor udgifterne var fratrukket i selskabets indkomstopgørelse under betegnelsen "beratung", omfattede ydelser inden for såvel salgs- som indkøbsområdet og regnskabs-, finans- og EDB-området.

Den nævnte bistand fra moderselskabet på disse områder var ydet dels ved, at selskabets funktionschefer vederlagsfrit kunne deltage i de af moderselskabet arrangerede kurser, og dels ved at moderselskabet vederlagsfrit sendte eksperter på de pågældende områder til Danmark med henblik på at løse det danske selskabs problemer.

Selskabets revisor påstod de foretagne fradrag for de afholdte bistandsudgifter godkendt under henvisning til, at udgifterne var afholdt for at sikre og vedligeholde selskabets indkomster, og anførte i den forbindelse, at selskabet i vid udstrækning anvendte ekstern bistand på salgs- og regnskabsområdet samt på det organisatoriske område, og at selskabets betaling for den ydede bistand var særdeles rimelig i forhold til markedsprisen for sådanne ydelser.

Landsskatteretten fandt, at de afholdte udgifter til bistand fra moderselskabet under hensyntagen til, at disse udgifter ikke kan antages at overstige, hvad der skulle have været betalt for tilsvarende uden for et hovedaktionærforhold, fuldt ud må anses for fradragsberettigede driftsudgifter for selskabet for de pågælden-

de indkomstår.

Landsskatteretten har i en kendelse af 7. april 1983, offentliggjort som LSR 1983, 90, tillige haft anledning til at tage stilling til spørgsmålet.

Det fremgår af sagen, at det danske selskab solgte dataanlæg, der var udviklet og produceret af selskabets amerikanske moderselskab, og at dette indtil begyndelsen af 1970-erne selv udviklede de til de solgte anlæg nødvendige programmer (software). I forbindelse med udviklingen af mere avancerede dataanlæg steg kravene til programmerne, og for at undgå at hver enkelt af moderselskabets salgsselskaber udarbejdede samme og væsentlige mere arbejdskrævende programmer, overtog moderselskabet selv udarbejdelsen af sådanne i form af standardprogrammer, der kunne anvendes i de forskellige typer af dataanlæg, som blev fremstillet.

Disse standardprogrammer kunne det klagende selskab fra og med 1972 rekvirere fra moderselskabet og indføre i de enkelte anlæg efter køberens behov og ønske. Betalingen for adgangen til at udnytte disse standardprogrammer blev i 1972 ansat til en royalty-afgift, beregnet som 6% af de enkelte salgssteders og dermed også det klagende selskabs omsætning, hvilken afgift skulle dække moderselskabets forsknings- og udviklingsomkostninger i forbindelsen med udarbejdelsen af standardprogrammer.

Skattemyndighederne anså som udgangspunkt royalty-afgifterne for at være maskeret udbytte, subsidiært blev det påstået under landsskatteretssagen, at fradragene skulle beskæres fra 6% til 1% af omsætningen, svarende til den stigning, der var fundet sted i moderselskabets forskningsudgifter.

Landsskatteretten udtalte, at det efter det oplyste må lægges til grund, at målet med royalty-afgiften har været at fastsætte en passende, ensartet betaling for datterselskabernes fordele ved at

modtage standardprogrammerne, ligesom landsskatteretten anså det for tilstrækkeligt sandsynliggjort, at det danske selskabs faktiske udgifter til denne afgift i de omhandlede år havde været rimeligt modsvaret af nævnte fordel. Under hensyn hertil samt til, at det ikke fandtes antageliggjort, at et af det amerikanske moderselskab uafhængigt foretagne kunne have opnået gunstigere vilkår end det danske med hensyn til størrelsen og beregning af afgiften, anså udgiften for fuldt fradragsberettiget for selskabet.

Sagen blev af ministeriet for skatter og afgifter indbragt for de ordinære domstole, men efter skriftsvekslingen m.v. hævdede ministeriet igen retssagen.

Af en ikke offentliggjort landsskatterets-kendelse af 8. december 1983, fremgik, at i henhold til en licenskontrakt indgået i 1971 mellem det danske selskab og et canadisk søsterselskab i koncernen blev der truffet aftale om betaling af en afgift - royalty - vedrørende færdigvarer indkøbt til det danske selskab gennem dets svenske moderselskab. Det danske selskab betalte således en royalty på 1,5% for at have retten til at sælge moderselskabets patenterede produkter og retten til at benytte moderselskabets varemærker.

Skattemyndighederne havde som begrundelse for de foretagne ansættelser anført, at det må anses for usædvanligt, at en virksomhed betaler afgift til sin leverandør af færdigvarer, og at det må antages, at en sådan afgift ikke ville være blevet pålagt, såfremt der havde været tale om uafhængige selskaber.

Selskabet gjorde gældende, at der var tale om en ganske sædvanlig og naturlig royaltybetaling fra det danske selskab til det selskab i koncernen, der er indehaver af de registrerede industrielle ejendomsrettigheder. Hvis denne afgift ikke betaltes, havde

det danske selskab ikke ret til at sælge eller producere de af rettighederne omfattede produkter. Licensaftalen, der blev til ved ganske sædvanlige forhandlinger, havde i øvrigt et helt normalt indhold. En lignende afgift betaltes af - stort set - alle andre datterselskaber i koncernen, og andre udenfor koncernen eksisterende selskaber betalte ligeledes royalty til indehaveren af de industrielle ejendomsrettigheder.

Efter det oplyste lagde landsskatteretten til grund, at formålet med den omhandlede afgift havde været at fastsætte en passende betaling til indehaveren af de industrielle ejendomsrettigheder for det danske selskabs ret til at bruge de pågældende varemærker ved forhandlingen af de for moderselskabet producerede varer. Retten fandt endvidere ikke det tilstrækkelig sandsynliggjort, at et uafhængigt foretagende kunne have opnået gunstigere vilkår end det danske med hensyn til størrelsen og beregningen af afgiften, hvorfor udgiften hertil måtte anses for fuldt ud fradragsberettiget for selskabet.

Landsskatteretten har i kendelse af 20. februar 1987, offentliggjort i Tidsskrift for Skatteret, 1987, 177, haft endnu en sag af ovennævnte karakter til bedømmelse.

Det klagende selskab, der var datterselskab af et amerikansk multinationalt foretagende, indgik i 1962 en aftale med moderselskabet, betegnet Trademark and Service Agreement. I henhold til denne overenskomst skulle det klagende selskab betale 5% af sin årlige bruttoomsætning til moderselskabet som vederlag for de tjenester, moderselskabet yder det danske selskab. Ifølge kontrakten modtog det klagende selskab herfor bistand fra moderselskabet i form af generel industriel konsultation, teknisk information i relation til behandling, omsætning og anvendelse af koncernens produkter, kvalitetskontrol, forskningsarbejde, bistand fra ingeniører og teknikere til træning af danske ansatte og rådgivning i alle spørgsmål om marketing, reklame og salg såvel som træning af de ansatte.

Det klagende selskab havde i den 5-års periode, som ansættelserne vedrørte, haft en bruttoomsætning på mellem 128 mio. kr. og 182 mio. kr. og havde i samme periode haft overskud før skat men efter fradrag af royalty-afgiften på mellem 19 mio. kr. og 29 mio. kr. Selskabets skattepligtige indkomst var i samme periode mellem 15 mio. kr. og 27 mio. kr. Det er i øvrigt oplyst, at koncernens øvrige datterselskaber havde indgået den samme aftale med moderselskabet.

Amtsligningsrådet havde begrundet ansættelserne med, at afgiften til moderselskabet ikke kan anses for en driftsudgift, der er fradragsberettiget i medfør af statsskattelovens § 6, og man havde herved især lagt vægt på, at den omhandlede aftale ikke var indgået mellem uafhængige parter, og at et selskab, der alene virker som handelsselskab, næppe vil acceptere at skulle betale afgift til et fremmed selskab til dækning af forsknings- og udviklingsomkostninger.

Landsskatteretten fandt, at - uanset at den aftalte procentvise fastsættelse af driftsomkostninger ikke er sædvanlig - selskabet på tilstrækkelig måde havde sandsynliggjort, at de faktiske udgifter til den af sagen omhandlede afgift var rimeligt modsvaret af ydelser fra moderselskabet. Retten fandt således ikke, at den af selskabet betalte afgift havde savnet en sådan rimelig forretningsmæssig begrundelse, at fradrag herfor kunne nægtes under henvisning til statsskattelovens § 6 a.

Det ses, at samtlige ovennævnte 4 landsskatteretsafgørelser, der alle er fra de senere år, går skattemyndighedernes synspunkter imod. Konklusionen må derfor blive, at skattemyndighedernes muligheder for korrektion i disse tilfælde, der indebærer betaling af royalty til koncernselskaber i udlandet, må anses for at være særdeles begrænsede.

Dette har selvfølgelig en tæt sammenhæng med de bevismæssige vanskeligheder, der er knyttet til dette område: Hvad er en "rimelig

betaling" for retten til at kunne trække på et multinationalt, højteknologisk moderselskabs know-how og ekspertise?

Meget tyder på, at skattemyndighederne må forsøge at finde nye veje til det kontrolmæssige arbejde, der også er nødvendigt inden for denne del af samhandlen mellem beslægtede selskaber. En af disse veje kunne være, at skattemyndighederne stiller større krav til et skriftligt, opdateret kontraktmateriale, der omhyggeligt udspecificerer arten af ydelser, som kan modtages, og størrelsen af de betalinger, som skal ydes herfor. Hvis dette arbejde tilmed ligefrem også kan have fremtidig virkning med henblik på datterselskabets bogføring af de forskellige ydelser og betalinger, vil det kunne være en mere lønsom måde at arbejde på fremover.

Inden for olieindvindingssektoren har statsskattedirektoratet i visse tilfælde nægtet fradrag for såkaldte consults fee, som betales i henhold til en serviceaftale med et affilieret selskab. Der er i disse tilfælde opnået enighed om, at de udgifter, der kan fratrækkes, er en refusion af det affilierede selskabs faktiske udgifter baseret på det danske selskabs faktiske anvendelse af dets personale.

5.3. Finansieringsforhold.

I en ikke offentliggjort landsskatteretskendelse fra 1962/63 stadfæstede landsskatteretten, at skatterådet havde ansat datterselskabets indkomst ved udlån af kapital til den udenlandske koncern til skønsmæssigt 5% rente af det udlånte beløb.

I en Østre Landsrets dom af 13. maj 1963 behandles et tilfælde, hvor to danske selskaber beherskes af en udenlandsk moderselskab.

Da det ene danske selskab til det andet danske selskab havde udlånt kapital til en rente, som skattemyndighederne fandt urimelig lav, var indkomsten i det udlånende selskab blevet forhøjet svarende til at lånet blev forrentet med 5%. Dommen gik skattemyndig-

hederne imod, men formentlig kun fordi den faktiske rente, efter det oplyste forhold og tidspunktet for udlånet ikke fandtes unormal.

Landsskatteretten har i en ikke offentliggjort kendelse af 3. oktober 1984, taget stilling til renteproblematiken.

Det fremgår af sagen, at det klagende selskab siden 1972 har været 100% ejet af et amerikansk moderselskab, og at datterselskabet på grund af visse transaktioner havde fået oparbejdet en gæld til moderselskabet, der i 1978 var oppe på ca. 2 mio. kr., men som senere blev nedbragt betydeligt bl.a. ved realisation af aktiver i selskabet. Gælden havde i årene 1975-1977 inkl. ikke været forrentet, da selskabet ikke havde økonomiske muligheder for en sådan forrentning. I 1980 og 1981 påbegyndtes en forrentning, og der fradroges renter med henholdsvis 51.000 kr. og 49.000 kr. samt 45.000 kr. ved den ekstraordinære likvidationsansættelse, således at selskabet tilsigtede at opnå de manglende rentefradrag for de tidligere år, hvori renter ikke var betalt. Skattemyndighederne godkendte alene 20% som fradragsberettigede renter og anså det overskydende beløb for maskeret udbytte.

Landsskatteretten opfattede, under henvisning til afhængigheden mellem de to selskaber, forholdet således, at moderselskabet i sin tid havde givet juridisk bindende afkald på forrentning, men at det klagende selskab alligevel, da økonomien senere tillod det, efter evne udredte beløb til kompensation for den tidligere manglende betaling. Da retten på det foreliggende grundlag var enig med skattemyndighederne i, dels at rentebetaling udover en anslået markedsrente pr. år er udtryk for en udlodning fra datter- til moderselskabet, dels at 20% er en passende skønsmæssig ansat rentesats efter forholdene på lånemarkedet på det tidspunkt, måtte det have sit forblivende ved de påklagede ansættelser.

I landsskatterettens ikke offentliggjorte kendelse af 30. august 1985, forelå der det forhold, at det danske selskab ejedes af et

amerikansk selskab, der bl.a. importerede ost fra Danmark. Ved skattemyndighedernes gennemgang af sagen blev det konstateret, at der blev ydet det amerikanske moderselskab en betydelig kredittid ud over den af Oste-Eksport-Udvalget fastsatte, idet den gennemsnitlige kredittid androg 4-5 måneder for alle leverancer til det amerikanske moderselskab, mens leverancer til øvrige aftagere betales inden for de af Oste-Eksport-Udvalget fastsatte tidsfrister på max. 2 måneder.

Skattemyndighederne anså ikke forøgelsen af kredittiden til det amerikanske moderselskab for at være begrundet i normale forretningsmæssige forhold, men alene etableret fordi køberen i USA havde en bestemmende indflydelse i det danske selskab. Det var således skattemyndighedernes opfattelse, at betingelserne for anvendelse af selskabsskattelovens § 12 var opfyldt.

De store lånebeløb, som selskabet løbende havde tilgode hos det amerikanske moderselskab, sammenholdt med den væsentlige overskridelse af normal kredittid, førte til, at skattemyndighederne anså forholdet for etablering af et permanent låneforhold, hvor der burde ske en forrentning.

Selskabets advokat gjorde gældende, at forholdet ikke omfattes af selskabsskattelovens § 12 og havde til støtte herfor anført, at der ikke lå en urimelig begunstigelse men objektiv forretningsmæssige hensyn bag den omtalte rentekredit fra datter- til moderselskabet. Det blev ligeledes gjort gældende, at det nævnte amerikanske moderselskab, foruden at være hovedaktionær, var en meget stor kunde, ligesom dækningsgraden for eksport til USA de sidste 4 år havde ligget på mellem 9,3% og 11,6%, mens den for eksport til andre lande kun var mellem 3,9% og 6,1%.

Landsskatteretten lagde til grund, at den meget betydelige samhandel mellem moder- og datterselskab må bevirke, at det ikke på forhånd har formodningen imod sig, at forretningsmæssige hensyn kan begrunde en kredittid over for det amerikanske selskab, der

er noget længere end sædvanligt. Når dertil kom, at selskabets faktiske driftsresultater i det af klagen omfattede skatteår efter en helhedsbedømmelse af handelsvilkårene ikke med sikkerhed kunne anses for dårligere end dem en uafhængig indkøber for den pågældende amerikanske koncern ville have kunnet opnå, fandt landsskatteretten ikke tilstrækkeligt grundlag for at opretholde de påklagede forhøjelser.

6. Korrektionsbestemmelser i dobbeltbeskatningsaftaler.

Ved lov nr. 174 af 31. marts 1953 er den danske regering bemyndiget til under forbehold af gensidighed at indgå overenskomst med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning. Med hjemmel i denne lov eller den tidligere bestemmelse i statsskattelovens § 50 har Danmark indgået egentlige aftaler med 48 fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning. I samtlige aftaler er der medtaget en bestemmelse, der giver mulighed for korrektion af indbyrdes forbundne selskaber efter arms length princippet. Selvom bestemmelserne kan være udformet forskelligt - afhængigt af tidspunktet for dobbeltbeskatningsaftalens indgåelse -, antages det, at betingelserne og principperne for en korrektion følger 1977 OECD-modeloverenskomsten artikel 9, stk. 1, idet man i praksis ved anvendelse af overenskomsterne lægger stor vægt på modeloverenskomsten og dens tilhørende kommentarer, også selv om aftalen er indgået før 1977. Det må derfor også i almindelighed antages, at der er et sammenfald mellem dobbeltbeskatningaftalernes korrektionsbestemmelse og selskabsskattelovens § 12 (og dens analoge anvendelse), jfr. det ovenfor i afsnit 4 anførte om baggrunden for bestemmelsen indførelse.

Artikel 9 i den dansk-australske dobbeltbeskatningsaftale indeholder en særlig bestemmelse, hvorefter artiklens øvrige bestemmelse om arms length ikke er til hinder for at anvende intern lovgivning ved fastsættelsen af den fortjeneste, der kan henføres til et foretagende, i det omfang der ikke er oplysninger til rådighed for ligningsmyndighederne til fastsættelse af indkomsten i

overensstemmelse med arms length princippet.

Bestemmelsen kan ikke antages at have nogen betydning for indkomstansættelsen af et dansk selskab, idet det iøvrigt bemærkes, at selskabsskattelovens § 12 (og artikel 9, stk. 1 i modeloverenskomsten) i tilfælde af manglende oplysninger om samhandelsforhold må antages at medføre en lettelse af bevisbyrden for ligningsmyndighederne og give mulighed for et friere skøn ved udmålingen af indkomstgrundlaget, jfr. det i afsnit 5 anførte i oledommene.

Det er kun i aftaler indgået i de senere år, at der er medtaget en bestemmelse om "corresponding adjustment" svarende til 1977-modeloverenskomstens artikel 9, stk.2. I den fællesnordiske aftale fra 1983 er bestemmelsen anderledes formuleret, idet der kun er tale om en gensidig oplysningspligt, hvorefter det er op til den enkelte af de kontraherende stater, om der skal foretages en modsvarende korrektion for det dér beliggende selskab.

Uanset formuleringen af en "corresponding adjustment" bestemmelse eller mangel på samme, må det dog antages, at Danmark har en forpligtelse til at tage en ansættelse op til fornyet overvejelse, hvis det danske selskab eller den anden stats kompetente myndighed under henvisning til bestemmelsen svarende til modeloverenskomstens artikel 25, anmoder herom. Der vil i sådanne tilfælde som regel blive igangsat en dyberegående revisionsmæssig undersøgelse af det danske selskab for at konstatere, om man er enig i de foretagne korrektioner. Hvis ikke dette er tilfældet vil man på grundlag af de foreliggende oplysninger søge at nå til enighed med det pågældende lands kompetente myndighed for at undgå økonomisk dobbeltbeskatning.

Der har i Danmark - i hvert fald i de senere år - kun været ganske få sager, hvor et dansk selskabs ansættelse er anmodet genoptaget som følge af en korrektion af et udenlandsk affilieret selskab. I øjeblikket verserer 4 sådanne sager, hvoraf én vedrører

et dansk datterselskab i en amerikansk koncern og hvor også andre vesteuropæiske datterselskaber er berørt af ændringerne i det amerikanske moderselskabs indkomstansættelse. Alle sagerne er karakteriseret ved at være yderst komplekse og med en deraf følgende langvarig proces for deres afslutning.

Når Danmark ikke har flere "corresponding adjustment" sager skyldes det formentlig, at der normalt ikke vil være nogen fordel ved at flytte indkomst fra et udenlandsk affilieret selskab til det danske. I det (begrænsede) omfang Danmark har gennemført ansættelsesændringer i medfør af selskabsskatteloven § 12 foreligger der ikke oplysninger om, hvorvidt udlandet har foretaget "corresponding adjustment".

Af skattestyrelseslovens § 29, stk. 4 fremgår, at sager som landsskatteretten har afvist, kan indbringes for domstolene inden 5 år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

Da skatteyderen således kan få en skatteansættelse prøvet ved domstolene inden for nævnte 5-års frist, har man fra administrativ side indtaget den holdning, at en genoptagelsesansøgning inden for samme frist umiddelbart kan imødekommes, såfremt en ligningsmæssig vurdering fører til, at den pågældende ansættelse må ændres, eller hvis der har været tale om formelle fejl ved en tidligere foretagen ansættelse.

Der opstår derfor det spørgsmål om Danmark foranlediger en sag genoptaget for indkomstår, det ligger længere tilbage end 5 år, når en udenlandsk kompetent myndighed anmoder herom, f.eks. fordi man der (som i USA) opererer med længere ligningsfrister.

I disse tilfælde er der ingen mulighed for domstolsprøvelse, hvoraf følger, at der som hovedregel gives afslag på anmodninger om genoptagelse, der indgives efter 5-års fristens udløb.

I et konkret tilfælde havde de amerikanske skattemyndigheder fo-

reslået et (moder-)selskab forhøjet for årene 1969-1977, vedrørende overførte varer og serviceydelser til et dansk datterselskab.

Medmindre der ville blive foretaget korrigerede nedsættelser i det danske datterselskab, ville dobbeltbeskatning indtræde.

Departementet udtalte, at ansættelsen efter dets opfattelse ikke vil kunne genoptages mere end 5 år tilbage fra 1982 (hvor anmodning om genoptagelse fremsættes), jfr. skattestyrelseslovens § 29, stk. 4.

I andre tilfælde har departementet efter en konkret bedømmelse tilladt en ansættelse genoptaget for forældede indkomstår, f.eks. hvis en gennemførelse af de udenlandske myndigheders ansættelse er betinget heraf.

7. Afsluttende bemærkninger.

Den offentlige debat om selskabsskattelovens § 12's anvendelse er først og fremmest foregået i Folketinget og har derfor også været politisk præget. I begyndelsen af 70'erne rettede et daværende folketingsmedlem for venstresocialisterne en kraftig kritik af ligningsmyndighederne for ikke at have opfyldt sin pligt til at tage selskabsskattelovens § 12 i anvendelse. Kritikken var ikke mindst rettet mod den manglende anvendelse over for herværende datterselskaber af multinationale olieselskaber, da disse i en årrække havde betalt en forholdsvis ringe eller slet ingen skat. Kritikken kulminerede i en klage til Folketingets Ombudsmand.

Folketingets Ombudsmand udtalte i sin redegørelse, optrykt i beretningen for 1973 side 215 ff., at ligningsmyndighederne har pligt til at foretage en ændret ansættelse, hvis betingelserne herfor er opfyldt d.v.s. at vedkommende selskab qua sin underliggende kontrol fra en udenlandsk virksomhed er underkastet andre vilkår end dem som ville gælde for et uafhængigt foretagende.

Ligningsmyndighederne antages endvidere at have pligt til at iværksætte en nærmere undersøgelse i alle de tilfælde, hvor der er rimelig grund til mistanke om, at der foreligger skævheder ved det danske selskabs selvangivne indkomst. Ligningsmyndighederne er dog begrænset i deres undersøgelsespligt gennem de begrænsninger, der foreligger med hensyn til myndighedernes ressourcer, men ombudsmanden påpegede dog, at ligningsmyndighedernes opfattelse af bevisbyrdeproblemerne var forholdsvis unuanceret og gav udtryk for større vanskeligheder, end der måtte antages at være.

Kritikken gav som nævnt i afsnit 5 anledning til iværksættelse af en større undersøgelse af olieselskaberne. Undersøgelserne var baseret på ombudsmandens betragtninger om bevisbyrdeproblemet og som nu til dels synes bekræftet af landsretten og landsskatteretten, jfr. afsnit 5.1. Som nævnte førte sagerne til, at ligningsmyndighederne under landsskatterettens behandling iværksatte yderligere undersøgelser med henblik på mere konkret at påvise forvridninger ved samhandlen med de udenlandske søsterselskaber. Omvendt godtgjorde selskaberne dels under landsskatterettens behandling og til dels også ved landsretten, at selskabernes samhandelsvilkår var baseret på forretningsmæssige principper som ikke i det væsentlige afveg fra uafhængige selskaber.

I begyndelsen af 1980'erne iværksatte ligningsmyndighederne en fornyet undersøgelse af de råolieimporterende olieselskaber. Undersøgelsen var denne gang baseret på en gennemgribende revisionsmæssig gennemgang af selskabernes afregningspriser for råolie og fragt, og hvorved man i vidt omfang baserede sig på de metoder og erfaringer, der er gjort af de amerikanske skattemyndigheder ved kontrol af de internationale olieselskaber. Undersøgelserne førte ikke til ændringer i de selvangivne indkomster.

Uanset udfaldet af den ved Højesteret indbragte oliesag kan det konstateres, at ligningsmyndighedernes omfattende undersøgelser ikke har ført til nævneværdige skatteforhøjelser. Dette til trods for at flere af selskaberne ikke i lange perioder har betalt skat

i Danmark.

Dette forhold - uanset om det skyldes ligningsmyndighedernes vanskeligheder ved at opfylde beviskravene eller generelle ringe forretningsvilkår for selskaberne - har stedse ført til en politisk debat om anvendeligheden af selskabsskattelovens § 12. Debatten har senest i 1985 ført til fremsættelse af et socialdemokratisk lovforslag, som indebærer, at det som udgangspunkt påhviler selskaberne at påvise, at selskabets indkomst svarer til et uafhængigt selskabs - altså en omvendt bevisbyrde. Forslaget har ikke hidtil nydt fremme.

Også for andre brancher har der været betydelige vanskeligheder forbundet med at gennemføre forhøjelser, baseret på et arms length-princip, jfr. afsnit 5. I mange brancher tynges bevisbyrdeproblemerne som nævnt yderligere af, at der er tale om samhandel af produkter til videreforarbejdning, og for hvilke der ikke findes noget naturligt marked, der kan danne grundlag for en sammenligning. Denne tendens må antages at fortsætte i takt med at industriproduktionen bliver stadig mere differentieret. Andre metoder for prisfastsættelsen ved koncerninterne transaktioner må derfor tages i anvendelse. Metoder, hvor der tages udgangspunkt i videreforhandlingsprisen eller i produktionsomkostninger, er allerede anerkendt som liggende inden for arms length-princippet, jfr. OECD's rapport om "Transferpricing and multinational enterprices" fra 1979. Disse metoder kan imidlertid også vise sig mindre egnede, hvis f.eks. det danske selskabs væsentligste indtjeningsgrundlag ligger i produktudvikling, medens produktion og markedsføring sker i et udenlandsk datterselskab.

I Danmark er der i de senere år - i tilfælde hvor der ved en revision af et dansk moderselskab er konstateret vilkårlige omfordelinger til udenlandske datterselskaber - i det praktiske ligningsarbejde med selskabet blevet aftalt en korrektion, som i realiteten er en fordeling af koncernens samlede indtægt baseret på relevante fordelingsnøgler. En sådan opgørelsesmetode er alle-

rede i et vist omfang anerkendt i forbindelse med fordeling af en koncerns generalomkostninger som vedrører samtlige af koncernens selskaber.

Også ved opgørelse af et dansk selskabs udenlandske indkomst, som berettiger til udlandslempelse, har ligningsrådet med hjemmel i selskabsskattelovens § 17, stk. 2 i visse tilfælde godkendt en opgørelse baseret på fordeling af omkostninger og indtægter. Dette gælder ved opgørelsen af udlandsindkomsten ved eksportsalg gennem et udenlandsk agentur og ved udenlandsk skibsfart - alle tilfælde, hvor der ikke foreligger et fast driftstedsindkomst baseret på et arms length-princip. Det må antages, at denne tendens fortsætter i takt med, at det bliver stadig vanskeligere at fastlægge handelsvilkår baseret på et egentligt arm's length princip.

Det bemærkes, at det i den afgivne betænkning fra det såkaldte B-50 udvalg, betænkning nr. 1060 af december 1985, blev foreslået, at der bliver nedsat en særligt sagkyndig arbejdsgruppe til at gennemarbejde problemerne inden for området af selskabsskattelovens § 12 og de tilknyttede almene retsprincipper. Udover repræsentanter for skattemyndighederne bør arbejdsgruppen bl.a. bestå af repræsentanter fra industriministeriet, monopoltilsynet, toldvæsenet, Danmarks statistik og erhvervslivet.

I EF-rådets direktiv af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder indenfor området direkte skatter er udtalt i artikel 10:

"Medlemsstaterne følger sammen med kommissionen til stadighed det samarbejde, der finder sted i henhold til dette direktiv, og udveksler alle de erfaringer, de har gjort, særlig med hensyn til interne afregningspriser inden for gruppen af virksomheder, for at forbedre samarbejdet og i givet fald udarbejde bestemmelser for de pågældende områder."

Der er formentlig EF-kommissionens tanke på længere sigt at foreslå materielle regler om fastsættelse af afregningspriser.

Henvisninger til love, cirkulærer, domme m.m. omtalt i den danske nationalrapport.

Afsnit 1.

- s. 1. Statsskattedirektoratets revisionsmeddelelse 1983-3 af 10. juni 1983 vedrørende "Transfer pricing og arms længde-princippet.
- s. 1. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs (1979) "Transfer Pricing And Multinational Enterprises".

Afsnit 2.

- s. 2. Statistiske Efterretninger, A 1979 46, af 26. november 1979, s. 1362 "Udenlandsk ejede firmaer i Danmark".

Afsnit 3.1.

- s. 5. Lovbekendtgørelse nr. 512 af 31. oktober 1983 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (med senere ændringer).
- s. 6. SD-cirkulære af 7. december 1985 (1985-41) om sambeskatning af selskaber.
- s. 7. Bekendtgørelse af lov om beskatning ved fusion af aktieselskaber m.v. (skatteministeriets lovbekendtgørelse nr. 653 af 8. oktober 1987).
- s. 7. Lovbekendtgørelse nr. 594 af 4. september 1986 om skattefri virksomhedsomdannelse.

Afsnit 3.2.

- s. 8. Ugeskrift for Retsvæsen (nr. 27) af 2. juli 1960, s. 535 H. (Havnemølle-dommen).
- s. 8. Lovbekendtgørelse nr. 405 af 2. september 1985 (med senere ændringer) om påligning af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven).
- s. 9. Ugeskrift for Retsvæsen (nr. 4) af 24. januar 1976, s. 60 H. (Esso-dommen).
- s. 9. Ugeskrift for Retsvæsen (nr. 10) af 10. marts 1984, s. 160 H. (Træsko-dommen).
- s.9-10 SD-cirkulære af 28. september 1978 (1978-31) vedrørende aktionærlån.
- s. 10. Model dobbeltbeskatningsoverenskomst vedrørende indkomst og formue. Rapport fra OECD's Committee on Fiscal Affairs (1977).

Afsnit 4.

- s. 13. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, Juristforbundets Forlag, København, 1965.
- s. 13. Lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst- og formueskat til staten med senere ændringer (statsskatteloven).

Afsnit 5.1.

- s. 14. LSR 1952, 6, se Meddelelser fra Landsskatteretten 1952, nr. 6.
- s. 18. Tidsskrift for Skatteret, ugeskrift, udgives af A/S Skattekartoteket Informationskontor, København.
- s. 19. Bekendtgørelse nr. 8 af overenskomst af 4. februar 1964 med Irland til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Afsnit 6.

- s. 34. Lov nr. 74 af 31. marts 1953 om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning m.v. Ændret ved lov nr. 529 af 3. november 1976.
- s. 35. Bekendtgørelse nr. 33 af 22. marts 1982 af overenskomst af 1. april 1981 med Australien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.
- s. 35. Bekendtgørelse af overenskomst af 22. marts 1983 mellem Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.
- s. 36. Lovbekendtgørelse nr. 573 af 14. november 1984 om skattemyndighedernes organisation og om klageadgang m.m. (skattestyrelsesloven).

Afsnit 7.

- s. 37. Folketingets Ombudsmand, Arsberetning for 1973, s. 215 ff.
- s. 39. Forslag til Lov om ændring af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., fremsat den 15. november 1985 af Hans Hækkerup (S) m.fl. Lovforslag nr. L76.
- s. 40. Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark.

Betænkning afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg (B-50-udvalget).

Betænkning nr. 1060. December 1985.
- s. 40. EF-Rådets direktiv af 19. december 1977 (77/799/EØF) vedrørende gensidig bistand medlemsstaterne imellem indenfor området direkte skatter.

Timo Viherkenttä

Finländsk nationalrapport

1. INLEDNING

Internationaliseringen av det finländska näringslivet har varit oerhört snabb under 1980-talet. Finländska nettoinvesteringar i utländska bolag med minst 10 % i finsk ägo utgjorde år 1986 3,5 miljarder mark, medan motsvarande belopp 10 år tidigare var 118 miljoner mark. Vid utgången av 1986 fanns utomlands 1 967 bolag med minst 10 % av aktierna i finländsk ägo; det kumulerade nominella värdet av dessa investeringar var 13,6 mrd mark. Av dessa bolag fanns 410 i Sverige, 114 i Norge och 65 i Danmark.

Utländska investeringar i finländska bolag med minst 10 % i utländsk ägo utgjorde 1,5 mrd mark år 1986; det kumulerade nominella värdet av utländska investeringar i dessa 1 377 bolag var vid utgången av 1986 4,8 mrd mark. I mera än hälften av dessa bolag var minst 10 % av aktierna i svensk ägo, i 104 bolag i dansk och i 70 bolag i norsk.¹

Internationaliseringsutvecklingen har inte medfört någon livlig skattepolitisk diskussion eller djuptgående reformer beträffande de internationella företagens beskattning. De reformer som har gjorts har inte rört prissättningsfrågor på ett väsentligt sätt. År 1979 avgav kommissionen för utredning av beskattningen av internationella företag sitt betänkande.² I betänkandet föreslogs åtskilliga lagstiftningsåtgärder, vilka dock inte har förverkligats.

Det finns ingen statistik som skulle visa hur stor del av Finlands utrikeshandel som sker inom koncerner. Inte heller

finns det mycken ekonomisk utredning om internprissättningens eller förtäckta vinstöverföringars roll vid utländska koncerners operationer i Finland³ eller finländska företags internationella operationer. I en utredning har det årliga värdet av förtäckta vinstöverföringar utomlands uppskattats till 70 miljoner mark.⁴ I ljuset av en intervjuundersökning synes det i varje fall vara klart att prissättningen används för internationella inkomstöverföringar i flera finska koncerner.⁵ I juridisk litteratur har internationella prissättningsfrågor behandlats på 1970- och 1980-talet i viss mån.⁶

2. HUVUDREGLER FÖR KONCERNBESKATTNINGEN

Sambeskattnings av koncernbolag har inte tillåtits i Finland. I slutet av år 1986 stadgades emellertid en särskild koncernbidragslag⁷, som tillämpas första gången vid beskattningen för år 1987. Enligt lagen får koncernbidrag till andra koncernföretag avdras av givaren och bidragen är skattepliktig inkomst för mottagaren. Förutsättningen är att modersamfundet hela skatteåret direkt eller indirekt ägt minst 90 % av dotter-samfundet. Om denna förutsättning är uppfylld kan koncernbidrag betalas från moderbolag till dotterbolag eller tvärtom eller från ett dotterbolag till ett annat. Avdrag för koncernbidrag medges dock bara vid stats-, inte vid kommunalbeskattningen. Ur internationell synvinkel är det viktigaste dock, att lagens tillämpning förutsätter att både betalaren och mottagaren är finska samfund.

Trots att det finska skattesystemet grundar sig på de skattskyldigas självständighet, hade man redan före koncernbidragslagens tillkomst fäst uppmärksamhet vid uppkomsten av ett slags koncerntänkande i Finland.⁸ Med detta avses här en inställning, enligt vilken man tar i betraktande förekomsten av ett koncernförhållande eller en liknande intressekrets vid den skatterättsliga bedömningen. T.ex. vid fastställandet av om en utgift har erlagts för inkomstens förvärvande eller bibehållande (näringslagstiftningen (NSL⁹) 7 §) har man kunnat beakta utgiftens betydelse för hela koncernen. Rättsläget håller dock ännu på att utformas och det är svårt att säga,

hur långtgående slutsatser man kan dra av de fåtaliga domstolsavgörandena.

Skattereglerna rörande dividender är givetvis betydelsefulla ur såväl internationella som inhemska koncerners synvinkel. Dubbelbeskattning lindras vid bolagsbeskattningen genom dividendavdrag, som dock tillåts endast vid statsbeskattningen. Enligt NSL 18 § 4 p. och 61 § har aktiebolag rätt till avdrag för 60 % resp. 100 % av den utbetalade dividenden.¹⁰ Rätten till dividendavdrag är oberoende av aktieägarens skatterättsliga status; det är således irrelevant i detta sammanhang om aktieägarna är t.ex. skattefria subjekt eller utlänningar.

Inhemska kedjebeskattnings undvikas i Finland genom att dividend, som ett inhemskt aktiebolag erhållit från annat inhemskt aktiebolag, som huvudregel är skattefria (NSL 6.1 § 5 p.).¹¹ I dubbelbeskattningsavtalen har kedjebeskattningsförbudet utvidgats till dividender från utländska bolag. Däremot är en utländsk dividendmottagare begränsat skattskyldig i Finland för erhållen dividend. Enligt källskattelagen¹² är skatten på dividend 25 %, men i db-avtalen har beskattningsrätten begränsats så att källskatten på dividend från finländskt dotterbolag oftast är 5 %.

Den dubbelförmån som dividendavdrag och kedjebeskattningsförbudet tillsammans ger har begränsats i de situationer där mottagarbolaget utdelar dividend samma år. Erhållna skattefria dividender från ett inhemskt aktiebolag (samt erhållet koncernbidrag) avräknas från den utdelade dividenden vid beräkningen av dividendavdrag. Skattefria dividender från utlandet skall dock inte avräknas (HFD 1981 II 529).

I samband med vinstöverföring genom prissättning kan man hänvisa till följande bakgrundssynpunkter med tanke på de ovannämnda reglerna. För det första är öppet koncernbidrag till utländska koncernbolag inte avdragsgillt, vilket kan locka till förtäckt vinstöverföring i vissa situationer. Å andra sidan synes öppen vinstutdelning både från och till

utlandet oftast vara skattemässigt förmånlig, vilket torde minska intresset för förtäckta vinstöverföringar.¹³

3. LAGREGLER RÖRANDE PRISSÄTTNING INOM KONCERN

3.1. Beskattningslagens 73.1 §: korrigeringsregeln för förtäckta vinstöverföringar till utlandet

Beskattningslagens (BeskL) 73 § från år 1958 gav i sin ursprungliga form beskattningsmyndigheterna rätt att beskatta rörelse, som direkt eller indirekt var beroende av utländskt samfund eller i utlandet bosatt person, enligt en slags uppskattning eller prövning. En sådan regel var självfallet diskriminerande och passade inte in i det internationella skattesystemet. Lagrummet omfattade inte alls transaktioner mellan finländska moderbolag och deras utländska dotterbolag. Genom en lagändring år 1965 (1965/260) fick stadgandet sitt nuvarande innehåll.¹⁴ Numera är BeskL 73.1 § en internationellt sett tämligen typisk korrigeringsregel:

"Har skattskyldig, som bedriver rörelse här i riket, till någon, som ekonomiskt deltar i hans företag eller har inflytande på dess ledning eller i vars företag han ekonomiskt deltar eller på vars företagsledning han har inflytande, sålt varor till lägre eller av honom köpt varor till högre än gängse pris eller annars med honom överenskommit om ekonomiska villkor, som avvika från vad mellan av varandra oberoende företag skulle hava avtalats, och har inkomsten av rörelsen på grund härav blivit mindre än vad den annars skulle hava varit och är den, till vilken inkomsten övergått, icke här skattskyldig, skall vid beskattningen till inkomsten av rörelsen hänföras det belopp, till vilket den kan anses hava stigit, ifall åtgärder av sagda art icke skulle hava vidtagits."

I det följande framställs kort förutsättningarna för stadgandets tillämpning såsom de normalt har beskrivits i litteraturen:¹⁵

(i) Ekonomiskt beroende eller samhörighet mellan parterna. Detta kriterium torde inte ha förorsakat stora problem i praxis. Det ligger i sakens natur, att förtäckta vinstöverföringar normalt förekommer endast då den förutsatta intressegemenskapen föreligger. Det är ändå inte uteslutet, att problem

kan dyka upp också i samband med detta kriterium. Problem kan förekomma t.ex. i samband med joint ventures.¹⁶

(ii) Från vanligheten avvikande handelsvillkor. Detta kriterium är förstås källan till största delen av svårigheterna i samband med internprissättningen. Jag tror inte att det finns några frågor, som skulle vara speciella eller ens särskilt typiska för Finland i den här problematiken.¹⁷ Svårigheterna kring bestämmandet av de marknadsmässiga villkoren torde vara huvudorsaken till korrigeringsregelns försiktiga tillämpning i praxis. Då rättspraxis är ringa, är det svårt att ge några tillförlitliga tolkningsuttalanden. Med tanke på varuhandel har de välkända riktlinjerna i USA:s Regulations och i OECD:s prissättningsrapport dock presenterats i det ovan nämnda kommittébetänkandet och litteraturen.¹⁸ Ur rättspraxis kan hänvisas till det icke publicerade avgörandet HFD 1986/3002 torde korrigeringen lär ha grundat sig på prisjämförelsemetoden (marknadsprismetoden, comparable uncontrolled price method). I avgörandet HFD 1986 II 578 (se nedan avsnitt 4.2) synes man ha tillämpat närmast produktionskostnadsmetoden (cost plus method) - men kanske med beaktande av återförsäljningsmetoden (resale price method).

(iii) Inkomsten har blivit för liten. Enligt detta kriterium korrigeras inkomsten endast om den in concreto har blivit för liten p.g.a. intressegemenskapen och de från marknadsmässiga avvikande villkoren. Det förutsätts således ett kausalitetförhållande mellan de av intressegemenskapen härrörande villkoren och det faktum, att inkomsten blivit mindre.

(iv) Är den, till vilken inkomsten övergått, icke här skattskyldig. Fastän det är klart, att kriteriet (ii) ovan oftast är den kritiska förutsättningen för priskorrigeringsregler, har det fjärde kriteriet förorsakat de tydligaste meningsskiljaktigheterna i litteraturen. Korrigeringsregler i andra länder synes vanligtvis inte innehålla ett på samma sätt formulerat kriterium.¹⁹ Man har inte nått enighet om vad det betyder, att icke vara skattskyldig i Finland. Det är klart, att kriteriet inte uppfylls, om den till vilken inkomst övergått är allmänt

skattskyldig i Finland. Däremot är det oklart, vilken betydelse lagrummet har för begränsat skattskyldiga. Enligt en tolkning förutsätter lagrummets tillämpning att den som förtjänat på överföringen inte är skattskyldig i Finland för sagda inkomst.²⁰ Kommissionen för utredning av beskattningen av internationella företag intog emellertid den ståndpunkten, att yttrandet avser allmän skattskyldighet i Finland.²¹

Valet mellan de olika tolkningarna kan ha en viss betydelse. Man kan tänka sig t.ex. en alltför hög industriell royaltybetalning från Finland till ett koncernföretag i Tyska förbundsrepubliken. I db-avtalet är betalningen underkastad en 5 % källskatt. Enligt den förstnämnda ståndpunkten skulle korrigering på basen av BeskL 73 § inte vara möjlig p.g.a. källskatten, medan den andra ståndpunkten skulle lämna vägen öppen för korrigering. För min del anser jag att även om man godkände den förstnämnda tolkningen, kunde korrigeringen vidtas med stöd av andra regler som behandlas nedan. I så fall skulle problemet praktiskt taget förlora sin reella betydelse. Det finns dock inte någon rättspraxis, och rättsläget är osäkert.

3.2. Skatteavtalen

Finlands skatteavtal innehåller normalt en korrigeringsregel i enlighet med art. 9.1 i OECD:s modellavtal. Artikelns ordalydelse avviker något från ordalydelsen i BeskL 73.1 §, och det har förts en viss diskussion om förhållandet mellan de två bestämmelserna. Under de senaste åren har man i litteraturen oftast anfört att avtalsbestämmelsen varken inskränker eller utvidgar den korrigeringsmöjlighet som den interna regeln ger.²² Om avtalsregelns roll tolkas på detta sätt, är dess betydelse närmast informativ. I varje fall är dessa två bestämmelser så likartade, att problem endast kan förekomma i få situationer.

3.3. Andra regler

Skatteavtalsbestämmelserna och BeskL 73.1 § gäller endast internationella transaktioner. Den interna lagstiftningen innehåller ingen allmän bestämmelse, som skulle förutsätta marknadsmässiga villkor i inhemska koncerninterna transaktioner. Det synes vara oklart om man kan härleda en sådan allmän regel ur de gällande stadgandena. De grundläggande allokeringsprinciperna förutsätter ändå som utgångspunkt, att inkomsten blir beskattad hos den rätte skattskyldige. Detta förverkligas inte, om koncerninterna transaktioner inte sker enligt marknadsmässiga villkor. Kravet om marknadsprisprincipens beaktande kan också motiveras med fiskala skäl. Koncernbidragslagens tillkomst har dock minskat betydelsen av dessa ståndpunkter vid statsbeskattningen.

Koncernbidragslagen torde också medföra att det föreligger mindre skäl än tidigare för prissättningsmanipulation mellan inhemska koncernbolag. I det följande presenteras dock kort vissa interna regler, som kan ha betydelse i samband med prissättningsproblematiken.²³ Det är inte heller uteslutet, att dessa regler skulle bli tillämpade även i internationella situationer i vissa sammanhang.

Enligt NSL 7 § får näringsidkande skattskyldig avdra utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande. I överprissituationer kan avdrag vägras med stöd av detta stadgande för den del av priset, som inte skulle ha betalats till en oberoende säljare. Om ett koncernföretag säljer varor till ett annat till underpris, synes det dock inte vara naturligt att beskatta den fiktiva inkomsten med stöd av detta stadgande. NSL 7 § har hänvisats till i flera domstolsavgöranden - både i avgöranden där prissättningen godtagits och i avgöranden där man förvägrat avdrag - speciellt i situationer där det har varit fråga om bidragsliknande betalningar inom en koncern.

Den enda interna regeln, som uttryckligen innehåller krav på marknadsmässig prissättning, är stadgandet om förtäckt dividend (BeskL 57.1 §). Regeln gäller situationer där det är uppenbart, att ett aktiebolag (eller annat samfund) till

förmån för delägare (eller närstående person) utbetalat väsentligen mera eller av dem uppburit mindre än brukligt är. I en dylik situation skall detta beaktas till skäligt belopp vid beskattningen. I motsats till BeskL 73.1 § tillämpas 57.1 § aktivt vid beskattningen trots att stadgandet enligt sin ordalydelse förutsätter bl.a. att det är "uppenbart" att det har utbetalats "väsentligen mera".²⁴ Det finns också gott om rättspraxis rörande BeskL 57 §.

I ett koncernförhållande är tillämpningen av BeskL 57.1 § problematisk p.g.a. kedjebeskattningsförbudet. Det har framförts att ett aktiebolag som erhåller förtäckt dividend från annat aktiebolag inte borde beskattas för den förtäckta dividenden, emedan bolaget inte beskattas för öppet erhållen vinstutdelning.²⁵ Det finns inte någon klar rättspraxis, men i beskattningspraxis har förtäckt dividend beskattats även hos aktiebolag.²⁶ Regeln har tillämpats även vid situationer där förmånen flutit från dotterbolag direkt till moderbolagets aktieägare (HFD 1983 II 559, 1983/840, 1985 II 604). Däremot är det klart, att regeln inte gäller överföringar från moderbolag till dotterbolag. Vid överföringar mellan systerbolag har man fäst vikt vid, om fördelen kommit omedelbart det gemensamma moderbolaget till godo eller inte (HFD 1985 I 54-55).

I några prissättningsfall mellan inhemska företag har även värderingsregeln i NSL 51.3 § tillämpats. Regeln gäller enligt sin ordalydelse näringsidkarens privatuttag, men den tillämpas i flera olika situationer. Enligt regeln anses som skattepliktigt överlåtelsepris belopp, som motsvarar den ursprungliga anskaffningsutgiften för den uttagna förmånen eller dess lägre sannolika överlåtelsepris. Regeln bygger alltså inte på gängse värde och är i vissa situationer ganska förmånlig för de skattskyldiga. Man har framfört att ett pris som understiger det i NSL 51.3 § angivna värdet inte kan vara acceptabelt i vissa prissättningssituationer.²⁷ Däremot kan man enligt min uppfattning inte dra en sådan slutsats att ifrågavarande värde alltid eller ens i regel skulle vara godtagbart vid beskattningen av koncerninterna transaktioner.²⁸ I interna-

tionella situationer kan de skattskyldiga knappast lita på att NSL 51.3 § skulle åsidosätta specialregeln i BeskL 73.1 §.²⁹ Kommissionen för reform av företagsbeskattningen har år 1987 föreslagit en övergång till gängse värde även i situationerna omfattade av NSL 51.3 §.

Priskorrigeringar har vidtagits i praxis även med stöd av generalklausulen mot skattekringgående i BeskL 56 §.³⁰ Regelns tillämpning förutsätter, att den skattskyldige fastställt köpe- eller andra villkor "uppenbarligen i syfte att ernå befrielse från skatt". Regeln har tillämpats bl.a. i fall där åtgärdens syfte har varit att överföra inkomst till förlustbringande företag.

Allt i allt är det svårt att skapa en klar bild av internprissättningsproblematiken i Finland speciellt p.g.a. det splittade regelkomplexet. Andersson har anfört, att man borde ingripa i internprissättning mellan inhemska koncernbolag bara då det föreligger förutsättningar för tillämpning av generalklausulen mot skattekringgående. Han har motiverat sin ståndpunkt bl.a. med det, att det inte existerar stadganden om kompenserande rättelse i den interna lagstiftningen. Andersson anser dock, att en sådan rättelse kunde vidtas i beskattningen även utan uttrycklig regel.³¹ En annan fråga är om en koncernintern överföring, som inte godkänts i beskattningen, i efterhand på bolagets yrkande kunde anses utgöra ett koncernbidrag, som skulle vara avdragsgillt vid statsbeskattningen enligt koncernbidragslagen. Ett sådant förfarande har dock avvisats av skattestyrelsen.³² Detta är naturligtvis uteslutet vid internationella transaktioner, där koncernbidragslagen inte alls gäller.

De ovannämnda lagreglerna kan i vissa situationer tillämpas även vid internationella transaktioner. Enligt kommittébetänkandet 1979:4 hade de fåtal rättelser som förekommit i beskattningspraxis i allmänhet motiverats med stöd av BeskL 56 § eller 57 §.³³ Även NSL 7 § har hänvisats till vid bedömningen av internationella transaktioner. I litteraturen har BeskL 73 § dock ansetts gå före 56 § och 57 § i situationer

där alla dessa regler enligt deras ordalydelse kunde tillämpas.³⁴

BeskL 73.2 § och beskattningsförordningens 40 § innehåller särskilda regler för beskattning av utländska försäkringsanstalter. Enligt dessa stadganden betraktas såsom inrättningens i Finland erhållna inkomst på brandförsäkringsområdet 6 % och på övriga försäkringsområden 10 % av de försäkringspremier, som uppburits för i Finland bedriven försäkringsrörelse.

4. RÄTTSPRAXIS

4.1. Allmänt om finländsk rättspraxis kring prissättningsfrågor

Det finns få rättspraxis om internprissättningsfrågor. Beträffande internationella situationer har HFD publicerat bara några få avgöranden, som är av intresse i detta sammanhang. Beskattning med stöd av BeskL 73.1 § har under de senaste åren oftast upphävts i HFD. Dessa avgöranden har dock inte publicerats. I HFD:s årsbok 1986 publicerades däremot två rättsfall, i vilka företagens inkomst justerades med hänvisning till BeskL 73.1 § (se nedan). Man kan inte ännu säga, i vilken mån dessa rättsfall påverkat attityderna rörande internprissättningsfrågor.

4.2. Stöd till utländska dotterbolag

BeskL 73.1 § har fr.o.m. 1965 gällt även vinstöverföringar från finländska moderbolag till utländska dotterbolag. Det har inte heller funnits något officiellt uttalande motsvarande den f.d. svenska anvisningen, som krävde speciell försiktighet vid priskorrigeringar i en sådan relation. Trots detta har inställningen till att finländska moderbolag erlagt stöd till förlustbringande utländska dotterbolag varit anmärkningsvärt liberal under de senaste åren. Man kan t.o.m. påstå att den alltmer liberala attityden till koncerninterna överföringar

allra tydligast har kommit till uttryck då det gäller stöd till utländska dotterbolag, trots att man kunde tänka sig att praxis kunde vara mera restriktiv i dessa fall än vid interna transaktioner.

Det troligtvis mest betydelsefulla avgörandet har varit HFD 1983 II 529, i vilket ett bolag hade beviljat räntefri kredit åt sitt utländska dotterbolag. Med hänsyn till dotterbolagets svåra ekonomiska läge ansågs räntefriheten ha karaktär av ekonomiskt stöd, som vid beskattningen utgjorde avdragbar kostnad med stöd av NSL 7 §.

Efter detta rättsfall har HFD publicerat även andra avgöranden, som ger uttryck för en liberal inställning till stöd som givits utländska förlustbringande dotterbolag. I fallet HFD 1985 II 530 (omröstning 4 -1) kunde ett bolag inte beskattas för beräknad ränta på räntefritt lån som det hade beviljat sitt utländska dotterbolag. Låntagaren var ett holdingbolag som lånade beloppet vidare till ett nytt koncernbolag, vars första verksamhetsår uppskattades bringa förlust.³⁵ I fallet HFD 1985 II 531 (omröstning 3 - 1) ansågs rabatt, som ett bolag enligt kreditfaktura vid skatteårets slut erlagt till sitt svenska dotterbolag utgöra avdragsgillt koncernbidrag. Krediträkningen motiverades med försenade, felaktiga och överstora leveranser samt prissättningsfel från moderbolagets sida. Rabattens avsikt var att förhindra tvångslikvidation av dotterbolaget vilket skulle ha försvårat bolagets verksamhet i Skandinavien.³⁶ I fallet HFD 1985/5701 hade ett utländskt dotterbolag inte kunnat betala sin varuskuld till det finska moderbolaget, synbarligen p.g.a. att detta gav dotterbolaget för litet provision. Moderbolaget avstod från sin fordran och höjde samtidigt provisionssatsen. Detta ansågs som avdragbart koncernbidrag som rättade en tidigare oriktig prissättning.³⁷

Alla de ovannämnda avgörandena har motiverats (även) med stöd av NSL 7 §. Koncernbidrag till utländskt dotterbolag har i dem således ansetts utgöra utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Detta är inte svårt att förstå i sådana fall där dotterbolagets verksamhet är sammankopplad med moder-

bolagets, t.ex. när dotterbolaget säljer eller förädlar moderbolagets produkter. Om situationen inte är sådan, är avdragets motivering mera problematisk. Det går inte att hänvisa till eventuella dividendinkomster från dotterbolaget, då dividender normalt är skattefria enligt skatteavtalen, och NSL 16 § 2 p. innehåller ett förbud mot att avdra utgifter för förvärvande av skattefri inkomst. Också eventuella realisationsvinster på dotterbolags aktier är till största delen skattefria. I HFD 1983 II 529 (se ovan) var det fråga om stöd till ett dotterbolag som verkade i samma bransch som moderbolaget men fullt självständigt. I sin analys av detta rättsfall har Niskakangas framfört, att problemet om avdragsrätt i ett sådant fall kan transformeras till ett periodiseringsproblem, som kan avgöras på ett mera flexibelt sätt än frågan om utgiften överhuvudtaget är avdragsgill (omfångsproblem).³⁸ Idéen är att om moderbolaget inte gav stöd, kunde dotterbolaget råka i en situation där det skulle bli aktuellt för moderbolaget att dra av värdenedgång på sina fordringar (NSL 17 § 2 p.) och aktier (42.1 §).³⁹

Det finns inte ett enda publicerat avgörande från HFD där avdrag för stöd till ett förlustbringande utländskt dotterbolag skulle ha vägrats. Ändå kan det noteras, att HFD i vissa fall har upphävt centralskattenämndens förmånliga förhandsbesked p.g.a. bristfällig utredning om behovet av stödet.

Fallet HFD 1986 II 578 uppvisade vissa drag av ett "skolexempel" på förtäckt vinstöverföring.⁴⁰ Ett finländskt moderbolag hade sålt halvfabrikat till sitt nya irländska dotterbolag för 916 488 mark. Omedelbara rörliga tillverkningskostnader för halvfabrikaten hade utgjort 724 856 mark. Dotterbolagets vinst var 2,4 milj. mark, medan omsättningen var 4,3 milj. mark. Dotterbolaget hade enligt irländsk lag beviljats 10 års skattefrihet. Till moderbolagets inkomst lades med stöd av BeskL 73.1 § 291 605 mark som vinstöverföring vilken skett i form av underpris. I skattegranskningsberättelsen, som korrigeringen hade grundats på vid efterbeskattningen, hade bolagets allmänna försäljningsbidrag, som hade varit nästan 60 %, noterats. Skatteinspektörerna föreslog, att bi-

draget vid försäljning till dotterbolaget skulle anses böra vara 40 % av försäljningspriset. Beskattningen förrättades i enlighet med detta, och länsrätten och HFD ändrade inte beskattningen.

4.3. Serviceavgifter mm.

Frågor rörande rätt att avdra service och management fees som betalats till utländska koncernbolag har några gånger avgjorts av HFD. I de flesta fallen har huvudproblemet varit, om dessa avgifter överhuvudtaget är avdragsgilla.

I fallet HFD 1979 II 542 hade ett finländskt dotterbolag betalat ersättning för tekniskt bistånd till sin utländska huvudaktionär enligt ett cost sharing system. Ersättningen ansågs enligt utredning i sin helhet som avdragsgill utgift vid beskattningen.

I HFD 1986 II 577 var det fråga om serviceavgifter som ett finländskt import- och grossistföretag erlagt till sitt holländska moderbolag.⁴¹ Avgifterna var avsedda att täcka moderbolagets utgifter för produktutvecklings- och forskningsverksamhet samt serviceavdelningar. Fördelningen av utgifter mellan koncernbolagen beräknades enligt cost sharing systemet på basen av omsättningen vid försäljningar till utomstående. HFD ansåg, att det finländska dotterbolaget inte hade utrett att det såsom motprestation i sin affärsverksamhet erhållit erforderliga nyttigheter eller tjänster, och avdrag för avgiften vägrades (omröstning 3 - 1). I motiveringen hänvisades till NSL 7 §, BeskL 73 § och det holländska skatteavtalets art. 9 och 12.

Det sistnämnda rättsfallet är intressant ur flera synvinklar. I varje fall torde det vara klart, att avgörandet inte betyder en helt avvisande inställning mot cost sharing system. I HFD:s praxis har avdrag för serviceavgifter enligt cost sharing system godkänts i flera fall (se även 1979 II 542 ovan). Sådana avgifter har godkänts i HFD även vid beskattningen av

två producerande dotterbolag tillhörande samma koncern som försäljningsbolaget i HFD 1986 II 577 tillhörde.

Det finska dotterbolaget var ett import- och grossistföretag, som synbarligen inte direkt kunde utnyttja moderbolagets forskningsverksamhets resultat. Enligt förvaltningsrådet Kilpi, som deltog i avgörandet, visar fallet, att man måste framföra något slags utredning om att belopp erlagda till utlandet utgör motprestation för specifik service. Det nämns även i avgörandets motiveringar att den skattskyldige inte uppfyllt sin bevisskyldighet. Detta är ändå intressant med tanke på att kommissionen för utredning av internationella företags beskattning hade de lege lata understrukit skattemyndigheternas bevisskyldighet vid tillämpningen av BeskL 73 §.⁴² Det synes dock naturligt, att den skattskyldige har en viss bevisbörda, och avgörandet visar att inte heller HFD anser bevisbördan ligga ensidigt hos fiskus.⁴³

Inga omständigheter pekar på, att det skulle ha varit fråga om skattekringgående i fallet. Det var fråga om hur en multinationell jättekongcerns cost sharing system skulle bedömas enligt finsk skattelagstiftning. I en normalsituation torde en öppen vinstutdelning från Finland till Holland t.o.m. vara skattemässigt förmånligare än förtäckt vinstöverföring p.g.a. dividendens skattefrihet och dividendavdraget.⁴⁴

5. BESKATTNINGSAÅTGÄRDER DÅ VINSTÖVERFÖRING SKETT

En intressant frågeställning kring vinstöverföringar gäller vilka beskattningsåtgärder som skall vidtas då vinstöverföring har skett. Huvudproblemet är den skattemässiga karakteriseringen av det överförda beloppet; något som är särskilt viktigt i den internationella skatterätten p.g.a. skillnaderna i beskattningen av olika inkomsttyper. I den finländska lagstiftningen finns inga klara regler för dessa situationer och inte heller skatteavtalen eller OECD-kommentaren ger slutliga svar på dessa frågor.

Om ett finländskt moderbolag överför inkomst genom prissättning till sitt utländska dotterbolag, synes det råda enighet om att det överförda beloppet betraktas som kapitalplacering i dotterbolaget.⁴⁵ Detta torde vanligen inte förorsaka några principiella beskattningsproblem i Finland: placeringen är inte som sådan avdragsgill utgift för moderbolaget, och dotterbolaget beskattas inte för den. Däremot är det möjligt, att det uppstår ekonomisk dubbelbeskattning därför, att beloppet anses som inkomst i dotterbolagets hemland.

Då det gäller inkomsttypen av förtäckt vinstöverföring anges i OECD-modellavtalet art. 11.6 och 12.4 att avtalsbestämmelser om ränta resp. royalty inte omfattar den del av betalningen som inte skulle ha betalats till oberoende företag. I ljuset av OECD-kommentaren (p. 10.27) synes det mest näraliggande alternativet vara att betrakta ett från ett dotterbolag till moderbolaget överfört vinstbelopp vid avtalstillämpning som dividend. Slutsatsen är dock inte helt klar. Kommissionen för utredning av beskattningen av internationella företag intog den ståndpunkten, att avtalsbestämmelser om dividend skall tillämpas på dold vinstöverföring från dotterbolag till moderbolag. För att klargöra rättsläget föreslog kommissionen att i källskattelagen skulle intas ett stadgande enligt vilket förtäckt vinstöverföring jämfördes med dividend. Den som överför vinst till utlandet skulle enligt förslaget ha pålagts ansvar för källskatten.⁴⁶

Så länge kommissionens förslag inte har förverkligats är rättsläget osäkert. Även om man godkänner kommissionens principiella ståndpunkt, är det inte klart, hurdana konkreta beskattningsåtgärder som kan vidtas. Är det möjligt att indriva källskatt från den finländska vinstöverföraren, om en betalning anses omfatta vinstöverföring t.ex. senare vid skattegranskningen? Och vilken är den beskattningsbara inkomsten: det överförda beloppet eller beloppet + källskatten? Man kan även tänka sig, att källskattelagen inte tillämpas i en sådan situation och att beskattningen verkställs enligt beskattningslagens bestämmelser. Skatteavtalsbestämmelser skall i varje fall beaktas.⁴⁷

Om det inte föreligger skatteavtal, kan även en intressant situation uppstå. Om en royaltybetalning, från vilken man hade innehållit 30 % källskatt, senare anses omfatta vinstöverföring, synes skattesatsen vara bara 25 %. Då torde den skattskyldige vara berättigad att få den överstigande delen av den erlagda källskatten tillbaka från länsskatteverket.

Situationen kompliceras ytterligare, om vinstöverföringen inte sker till moderbolaget utan till systerbolag, som inte äger några aktier i det finska bolaget. Niskakangas har anfört, att överföringen kunde beskattas som dividend även i dessa fall.⁴⁸ Rättsläget är ändå osäkert.

Med tanke på dividendavdrag kan man också ställa frågan om vinstöverförarens beskattning i en situation där den överförda inkomsten beskattas som dividend. Det förefaller råda enighet om att dividendavdrag inte skall medges för förtäckt vinstöverföring utomlands.⁴⁹ Den skattskyldige som överfört vinst till utlandet kan även påläggas skatteförhöjning, som i finsk skatterätt är en administrativ straffpåföljd.

6. PROBLEM KRING EKONOMISK DUBBELBESKATTNING

Finland har gjort en reservation till OECD-modellavtalets art. 9.2 om kompenserande rättelse och förbehållit sig att inte ta in den i sina db-avtal. Ett fåtal av Finlands avtal, först och främst det nordiska avtalet, innehåller dock ett stadgande om kompenserande justering. Förklaringen är att Finland är beredd att ta in i avtalet en regel om kompenserande rättelse, men inte i lika bindande form som i OECD-modellen. Modellavtalets text synes förplikta skattemyndigheterna till kompenserande justering ifall en korrigerig har vidtagits i det andra avtalslandet, medan denna ståndpunkt lindras i viss mån i kommentaren (p. 9.3). Bekant är, att regeln är skriven i mindre förpliktande form också i det nordiska avtalet. Motiveringen till Finlands ståndpunkt är uppfattningen, att en automatisk korrigerig kan bidra till medvetet oriktig prisättning, då den ekonomiska risken är liten.⁵⁰

I finansministeriet har inte gjorts en enda kompenserande rättelse enligt skatteavtalsbestämmelser. Några internpris-sättningsfrågor har dock varit föremål för ömsesidig överenskommelse enligt skatteavtal. År 1983 infördes i BeskL en ny 126 a § som berättigar finansministeriet att medge befrielse från skatt som har debiterats i Finland, om beskattningsåtgärd medför dubbelbeskattning eller i övrigt beskattning som strider mot syftet med db-avtal. Detta stadgande kan tillämpas i Finland även ensidigt utan förhandlingar med den främmande statens myndigheter.

I samband med ekonomisk dubbelbeskattning är användbarheten av ömsesidig överenskommelse väsentligt begränsat genom att ministeriets ståndpunkt är, att ekonomisk dubbelbeskattning inte kan förhindras genom detta förfarande, om skatteavtalet gäller endast juridisk dubbelbeskattning.⁵¹ Ministeriet förutsätter också, att beskattningen har vunnit laga kraft eller att den skattskyldige förbinder sig att inte söka ändring i beskattningen vid domstol.

7. SYNPKUNKTER UR DEN FINLÄNSKA DISKUSSIONEN OCH FRAMTIDSUTSIKTER

Den skattepolitiska diskussionen kring internationella företag var som livligast då kommissionen för utredning av internationella företags beskattning avgivit sitt betänkande år 1979. Kommissionen föreslog åtskilliga lagstiftningsåtgärder, av vilka ingen skulle ha lindrat beskattningen. Betänkandet innehöll bl.a. följande förslag som är av intresse här:

(i) service och management fees till utländska koncernbolag skulle vara avdragsgilla endast om servicen visas ha kommit enbart och direkt den skattskyldiges affärsverksamhet till godo,

(ii) företaget skulle belastas med tyngre bevisbörda i prissättningsfrågor

(iii) om det då det föreligger skäl att misstänka vinstöverföring inte vore möjligt att utreda den skattskyldiges inkomst på annat sätt, skulle inkomsten uppskattas på grundval av en skälig avkastning på det kapital som använts i rörelsen eller på grundval av sådan nettoinkomst av rörelse till vilken den vanligen kan antagas uppgå.

- (iv) inhemska samfunds skattskyldighet skulle utsträckas att gälla vissa inkomster som tillförts ett utländskt bassamfund
 (v) en särskild sakkunnignämnd för beskattningen av internationella företag skulle inrättas

Inget av kommissionens förslag har förverkligats. Betänkandet kritiserades för ensidigt fiskala attityder och för att de föreslagna åtgärderna var överdrivna med tanke på den låga nivån av finska investeringar utomlands.⁵² Vad gäller förslaget (i) ovan synes det onekligen vara ganska strängt formulerat.⁵³ I samband med förslag (ii) konstaterade Andersson, att han inte alls tror att HFD även utan ett dylikt stadgande skulle ställa skattemyndigheterna inför för höga beviskrav.⁵⁴ Det tredje förslaget karakteriserades av Andersson som "mycket farligt och orättvist".⁵⁵

Trots kritiken som riktades mot betänkandet kan det förefalla i viss mån överraskande, att så gott som inga reformer har företagits rörande internationella företags prissättningsfrågor - särskilt med tanke på den snabba internationaliseringsutvecklingen.⁵⁶ Många nya skatteavtal har dock slutits, och också gamla avtal har förnyats. De skattemässiga nackdelarna med internationell verksamhet synes inte ha varit stora för finska företag.⁵⁷ I samband med internprissättningsproblematiken måste man erinra sig, att före 1986 hade HFD inte publicerat ett enda rättsfall där företagets inkomst skulle ha korrigerats med stöd av BeskL 73 §.

Ett område där det har framförts några förslag gäller förutsebarheten i prissättningssituationer. Nuförtiden avgörs prissättningsproblem endast i efterhand oftast p.g.a. skattegranskning och i sista hand i domstolsprocessen. Beträffande räntebetalningar kritiserade Andersson ovannämnda kommission för att den inte rekommenderat sk. safe haven -rules om acceptabel räntenivå.⁵⁸ Tikka har ställt frågan, om det vore möjligt att förhandla om prissättningen på förhand mellan skattemyndigheterna och skattskyldige med bindande kraft.⁵⁹ Regeringsrådet Söderholm har tagit upp frågan om lagstiftningen borde kom-

pletteras med officiella anvisningar angående internprissättning.⁶⁰

Min uppfattning är att det kunde vara möjligt att förbättra förutsebarheten även utan lagändringar. Jag avser härmed det existerande förhandsbeskedsinstitutets möjligheter. I Finland ges förhandsbesked av centralskattenämnden. I praxis har CSN inte vanligen givit förhandsbesked som skulle ha innehållit ställningstaganden till konkreta värderingsproblem. Jag är dock inte övertygad om att det är nödvändigt att hålla fast vid en alldeles restriktiv praxis i detta avseende. Om den skattskyldige gav tillräckliga upplysningar, kunde det kanske vara möjligt att ge förhandsbesked även om prissättningsproblem.

Vad sedan gäller kommittéförslaget och andra potentiella skärpningar i beskattningen, kan det framföras, att det inte skulle ha motsvarat de allmänna riktlinjerna i finländsk företagsbeskattning under det senaste årtiondet. Sedan 1977 har lagstiftaren varit anmärkningsvärt återhållsam med skärpningar i företagsbeskattningen - vilket sammanhänger med den allmänna ekonomiska politiken, som har betonat företagets internationella konkurrenskraft. Inställningen till näringslivets internationalisering har också varit entusiastisk i Finland, och skärpningar av internationella företags beskattning skulle inte naturligt ha passat med detta.

Det förefaller osannolikt att det ovannämnda kommittébetänkandet skulle leda till lagstiftningsåtgärder. Det förefaller som om betänkanden antingen leder till åtgärder tämligen snart eller annars glöms bort. Internationella beskattningsproblem har nästan inte alls diskuterats i samband med den totalskatte-reform som för närvarande bereds i Finland. Med tanke på detta tror jag inte att det kommer att ske väsentliga reformer i lagstiftningen kring internationella företags prissättning under de närmaste åren. Däremot kan det vara skäl att följa med utvecklingen av rättspraxis nu när riktlinjerna håller på att utformas.

NOTER

1. Finlands Bank, Meddelande 5.2.1987.
2. Kom.bet. 1979:4: Beskattning av internationella företag. Betänkandet innehåller ett svenskt sammandrag på 16 sidor.
3. Se dock Sven-Olof Lodin, Internationella företags beskattning, NSFS 6 (1979), passim.
4. Se Harri Ruuttu, Selvitys verovilpin ilmenemismuodoista ja laajuudesta maassamme (En utredning om former och omfattning av skattefusk i Finland). Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 7/1983 s. 56 ff.
5. Se Seppo Alaluusua - Heikki Niskakangas, Verotus kansainvälistyvän yrityksen päätöksentekoon vaikuttavana tekijänä (1984, Summary: The Role of Taxation in Corporate Internationalization, 9 s.) s. 22 ff. Texten i Summary s. 68 motsvarar inte helt den finskspråkiga framställningen.
6. Se Edward Andersson, Criteria for the allocation of items of income and expense between related corporations in different states, whether or not parties to tax conventions. National Report Finland, CDFI 1971b s. 175 ff., dens., Kommentar till beskattningslagen (1976) s. 106 ff. och dens., Kommittéförslag och forskning kring multinationella företags beskattning, Defensor Legis 1979 s. 225 ff.(1979a). Allmänna finskspråkiga framställningar finns bl.a. i Kari S. Tikka, Vuositulos ja verotettava tulo (Årsresultat och den beskattningsbara inkomsten, 1975) s. 27 ff. och 72 ff., kom.bet. 1979:4 s. 41 ff., Niskakangas, Rojaltit ja palvelumaksut kansainvälisessä vero-oikeudessa (diss., Summary: Royalties and Service Fees in International Fiscal Law, 9 s., 1983), kap. V och VII och Kari S. Tikka - Olli Nykänen, Yritysverotus II (Företagsbeskattning II, lösbladupplaga, juni 1987), kap. 26.
7. Lag om koncernbidrag vid beskattningen (1986/825).
8. Se t.ex. Tikka, Konsernivero-oikeuden kysymyksiä (Frågor från koncernskatterättens område), Verotus 1983 s. 232 ff.
9. Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1968/360).
10. Svenskspråkiga framställningar om detta finns i Andersson, Några frågor rörande aktiebolagens dubbelbeskattning och lättnaderna däri, Defensor Legis 1970 s. 264 ff., Tikka, Aktiebolagens dubbelsbeskattning i Finland - lagstiftning, lagtillämpning och rättsutveckling, Bolagsbeskattningen i Norden, NSFS 2 (1974), s. 75 ff. och Andersson, Näringskattelagen i huvuddrag (1987) s. 30 ff.
11. Undantag gäller bara för vissa dividender erhållna av banker, försäkrings- och pensionsanstalter, värdepappershandlare och holdingbolag (NSL 6.2 och 6.3 §).

12. Lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (1978/627).

13. Se även Niskakangas, Ulkomaiselta tytäryhtiöltä saatavien osinkojen verottaminen (Beskattningen av dividender från utländskt dotterbolag), Verotus 1984 s. 121 och Timo Viherkenttä, Veropoliittisia näkökohtia ulkomaille maksettavista osingoista, osinkovähennyksestä ja lähdeverotuksesta (Skattepolitiska synpunkter på dividender till utlandet, dividendavdraget och källskatten), Verotus 1984 s. 373.

14. Om den gamla regeln och tillkomsten av den nuvarande regeln se Andersson, Ulkomaalaisista riippuvaisten yhtiöiden verottamisesta (Om beskattningen av bolag som är beroende av ulänningar), Verotus 1965 s. 198 ff. och Markku O. Tunturi, Suomesta tapahtuvan peitellyn voitonsiirron aiheuttamat vero-oikeudelliset ongelmat I (Skatterättsliga problem föranledda av förtäckta vinstöverföringar från Finland I), Verotus 1973 s. 106 ff.

15. Se Andersson 1976 s. 106 ff. Finskspråkiga framställningar finns bl.a. i kom.bet. 1979:4 s. 45 ff., Niskakangas 1983 s. 200 ff. och Tikka - Nykänen II kap. 26.

16. Se även Niskakangas 1983 s. 200 och Edward Andersson-Nils Mattsson - Aage Michelsen - Frederik Zimmer, Det nordiska skatteavtalet med kommentarer (1986) s. 98.

17. Allmänt hänvisas här till OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises (1979).

18. Se kom.bet. 1979:4 s. 43 ff. samt Tikka 1975 s. 33 f. och Tikka - Nykänen II s. 26:8 f.

19. Den finska lagtexten har dock sin förebild i svenska lagförarbeten. Se närmare Tunturi 1973 s. 106 ff.

20. Se Andersson 1965 s. 203 och 1976 s. 109 samt Tunturi 1973 s. 109 ff.

21. Kom.bet. 1979:4 s. 48. Se närmare Niskakangas 1983 s. 203 ff. som accepterar denna slutsats. Jfr. Andersson 1979a s. 231 f.

22. Tikka 1975 s. 29 f. och s. 72 f., Niskakangas 1983 s. 194 ff. och Tikka - Nykänen II s. 26:5. Se även Andersson-Mattsson - Michelsen - Zimmer, s. 101. Jfr. Olli J. Sainio, Verosopimusten vaikutus elinkeinotulon verotukseen (diss., Summary: Effect of Tax Conventions on the Taxation of Business Income, 14 s., 1976) s. 214.

23. Problematiken har nyss behandlats i Tikka - Nykänen I s. 17:10 ff. och Niskakangas, Konzernivero-oikeutta (Koncernskatterätt, 1987) s. 30 ff.

24. Svenskspråkiga framställningar om BeskL 57 § finns i Andersson 1976 s. 83 ff. och dens., Något om förtäckt dividend från aktiebolag till annat aktiebolag, Tidskrift utgiven

av Juridiska Föreningen i Finland 1979 s. 221 ff. (1979b).

25. Se speciellt Andersson 1979b s. 221 ff.

26. Se Tikka - Nykänen II s. 25:19.

27. Se t.ex. Tikka - Nykänen I s. 17:10 ff. och Pauli K. Mattila, Kiinteistön siirtäminen konsernissa yksiköstä toiseen (Överföring av fastighet inom koncern från en enhet till en annan), Verotus 1987 s. 178.

28. Se CSN 1977:14 och HFD 1983/4660. I HFD 1977 II 515 hade ett aktiebolag grundat ett dotterbolag för att fortsätta en av dess handelsbranscher. Aktiebolaget överlät till dottern sitt varulager som var hänförligt till denna bransch till bokföringsvärde som svarade mot ca. hälften av den ursprungliga anskaffningsutgiften för lagret. Till aktiebolagets inkomst hänfördes det i NSL 51.3 § stadgade beloppet. Det bör ändå noteras att HFD inte av processuella skäl kunde inta en strängare ståndpunkt.

29. Se även Niskakangas 1987 s. 46.

30. Se Tikka, Kringgående av skattelag - Finland, Kringgående av skattelag, NSFS 3 (1976), s. 33.

31. Andersson 1979b s. 235.

32. Skattestyrelsens cirkulär 30.3.1987 nr 3318/41/87. Så även Tikka - Nykänen I s.17:9 och Niskakangas 1987 s. 55. Jfr. den något försiktigare ståndpunkten i Andersson, Konserniavustus (Koncernbidrag), Tilinpäätäjän päivä 1986 s. 135 f. och den motsatta åsikten i Pekka Rautajoki, Konserniavustus verotuksessa (Koncernbidraget i beskattningen), Verotus 1986 s. 317.

33. Kom.bet. 1979:4 s. 48 f. och sammandrag s. 4 f.

34. Tikka - Nykänen II s. 26:6. Jfr. kom.bet. 1979:4 s. 45 f.

35. Centralskattenämnden hade givit förhandsbesked för två år; HFD upphävde dock beskedet för det andra året. I det i stort sett liknande fallet HFD 1987/2278 (ej publicerat) upphävdes förhandsbesked i en situation där den skattskyldige tidigare hade fått besked för ett år och inte gav tillräckliga upplysningar för bedömningen av stödbehovet nästa år.

36. I Tikka - Nykänen I, s. 17:14, anses detta avgörande kartlägga de yttersta gränserna för godtagbarheten av koncernstöd.

37. Se om de två sistnämnda fallen Andersson, Sk. aktieägartillskott vid inkomstbeskattningen. Juhlajulkaisu Matti Ylöstalo (1987) s. 29 f. Enligt Andersson 1986, s. 132, visar de ovannämnda avgörandena, att man inte ställer oskäligt tung bevisbörda på den skattskyldige i samband med avdrag för koncernbidrag till utländska dotterbolag.

38. Se Niskakangas, Ulkomaisen tytäryhtiön tappion aiheuttamia vero-ongelmia (Skatteproblem föranledda av att utländskt dotterbolag visar förlust), Verotus 1984 s. 210 ff.

39. Liknande argument har tidigare framförts i Tikka 1975 s. 37.

40. Rättsfallet har kommenterats i Lassi Kilpi, KHO:n oikeuskäytäntöä tulo- ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1986 (HFD-praxis på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område år 1986), Defensor Legis 1987 s. 195 f. och Viherkenttä, Kansainvälisten voitonsiirtojen oikaisemisesta KHO:n uusimman käytännön valossa (Om korrigerering av internationella vinstöverföringar i belysning av HFD:s nyaste praxis), Verotus 1987 s. 64 ff.

41. Se om fallet Kilpi 1987 s. 195 f. och Viherkenttä 1987 s. 58 ff.

42. Se kom.bet. 1979:4 s. 48 f. och sammandraget s. 4 f. Jfr. Niskakangas 1983 s. 332 ff.

43. Se även Andersson 1979a s. 244 f. _

44. Se närmare Viherkenttä 1987 s. 62 ff.

45. Se t.ex. Andersson 1979a s. 232.

46. Kom.bet. 1979:4 s. 49 f., s. 64 f. och sammandraget s. 6.

47. Se Nylands länsrätts avgörande 29.3.1984 nr 575/V och närmare Tikka - Nykänen II s. 26:16.

48. Niskakangas 1983 s. 354.

49. Se t.ex. kom.bet. 1979:4 s. 49 f. och Niskakangas 1983 s. 347 f.

50. Se Andersson - Mattsson - Michelsen - Zimmer 1986 s. 103 f., där ståndpunkten kritiseras.

51. Se om ömsesidig överenskommelse Rainer Söderholm, Mutual agreement - procedure and practice, National report Finland, CDFI 1981a s. 283 ff. och Andersson - Mattsson - Michelsen - Zimmer 1986 s. 218 ff.

52. Se närmare Raimo Pallonens avvikande yttrande i kom.bet. 1979:4 s. 123 ff. och speciellt Andersson 1979a s. 225 ff.

53. Se Andersson 1979a s. 229 samt Niskakangas 1983 s. 251 ff. och Tikka, Bokanmälan om Niskakangas 1983, Lakimies 1983 s. 850 (1983a).

54. Andersson 1979a s. 245.

55. Ib. s. 233.

56. Se även Jaakko Voipio, Normaali ja poikkeava käyttäytymisen verolain valmistelijan ongelmana (Normalt och avvikande beteende hos de skattskyldiga som ett problem vid beredning av skattelagstiftning), Lakimies 1983 s. 1094 ff.

57. Se Alaluusua - Niskakangas 1984, s. 54 ff.

58. Andersson 1979a s. 233.

59. Tikka 1983a s. 851.

60. Söderholm, Suoritteiden siirtohinnot ja veroviranomaisten mahdollisuudet puuttua niihin (Prissättning av prestationer och skattemyndigheternas möjligheter att angripa denna). Kansainvälinen yritysverotus 1985.

Stig Sollund

Norsk nasjonalrapport

1 De multinasjonale foretaks økonomiske betydning

Det foreligger ikke statistikk som viser hvilken betydning de multinasjonale konserner har i norsk utenriksøkonomi, hverken når det gjelder absolutte eller relative tall for import og eksport. Det er heller ikke mulig å anslå hvilken andel av disse selskapers import og eksport som utgjøres av konserninterne transaksjoner.

En oversikt over Norges største bedrifter målt etter omsetning i 1986, synes å indikere at rundt 15 av de 100 største norske selskaper tilhører et multinasjonalt konsern med hovedsete i utlandet. Av disse var 7 datterselskaper av utenlandske oljeselskaper som driver petroleumsutvinning på norsk kontinentalsokkel. Disse selskaper står bare i mindre utstrekning for direkte import til Norge, mens eksporten er betydelig. De multinasjonale konserners rolle i norsk økonomi er imidlertid viktigere enn en slik omtrentlig oversikt kan gi inntrykk av. Flere konsern med meget betydelige investeringer i norsk oljevirksomhet er foreløpig bare så vidt kommet i gang med produksjon og salg.

Som en noe uskarp bakgrunn for de spørsmål som skal behandles i denne rapporten, kan en gå ut fra at de konserninterne transaksjoner representerer en relativt liten andel av importen og eksporten når en ser bort fra den rene utvinningsvirksomhet på sokkelen. Likevel kan kontraktsbeløp i den

oljerelaterte anleggs- og tjenestevirksomhet på sokkelen, hvor internprising spiller en viktig rolle, også enkeltvis være så betydelig - med tresifrede millionbeløp - at norske myndigheter har funnet grunn til en skjerpet årvåkenhet i skattekontrollen, ikke minst rettet mot internprisingaspektet. Når det gjelder de selskap som driver petroleumsutvinning, gjør oljeligningsmyndighetene hvert år betydelige inntektstillegg - i størrelsesorden 1,5-2,5 mrd. kroner. Den alt vesentligste del av dette kan tilskrives korrigerings av "internprising" i videre forstand.

2 Konsernbeskatningsregler

Etter norsk rett skattlegges aksjeselskaper og andre selskaper med begrenset ansvar som eget skattesubjekt på et selvstendig grunnlag, også når selskapet inngår i et konsern med et eller flere norske eller utenlandske selskap. Utgangspunktet er således at det ikke skjer noen resultatmessig utjevning ved skattleggingen av selskap innen et konsern der et selskap har overskudd mens et eller flere andre, eller konsernet totalt sett, har underskudd.

Et for rigid system uten muligheter for skattemessige konsolidering mellom konsernselskap ville gi et sterkt incitament til fusjonering eller opprettholdelse av større selskapsenheter, også der hvor en mer oppdelt selskapsstruktur anses mer tjenlig av forretningsmessige grunner. I 1976 satte Finansdepartementet ned en arbeidsgruppe for å utrede og foreslå regler for skattlegging av konserner mer på linje med den skattemessige behandling av fusjonerte selskap. Arbeidsgruppen fant at det var et klart behov for en konsernbeskatningsreform, og viste blant annet

til at dette ville svekke motivet til å foreta skjulte overføringer, f.eks. gjennom uriktig internprisfastsetting.

Arbeidsgruppen gikk først inn for en mer gjennomgripende ordning med konsernbeskatning, såkalt konsernligning. Etter at det i høringsrunden var fremkommet betenkeligheter overfor forslaget, fant arbeidsgruppen i en tilleggsuttalelse å burde foreslå en ordning med konsernbidrag i stedet. Forslag om en slik ordning ble fremmet og vedtatt ved lov av 21. desember 1979 nr. 63, ved tilføyelse av en ny § 15 i aksjeskatteloven av 19. juni 1969 nr. 71 (askl.).¹⁾ Samtidig ble det åpnet adgang til overføring av visse skatteposisjoner mellom selskap innen samme konsern (askl. § 16).

Ordningen med konsernbidrag innebærer at et selskap innen et konsern kan overføre til et annet formuesverdier vederlagsfritt, for så vidt verdien av det overførte ligger innenfor giverselskapets skattbare nettoinntekt ved kommuneskatteligningen. Med virkning både for kommune- og statsskatten gis giverselskapet fradrag i inntekten for konsernbidraget samtidig som det regnes som skattepliktig inntekt for mottakerselskapet. Konsernbidraget regnes ikke som aksjeutbytte i relasjon til askl.

Konsernbidragsrammen samsvarer ikke helt med giverselskapets årsoverskudd, idet det normalt vil ligge en viss begrensning i plikten til å avsette til reservefond. Dessuten må selskapet iaktta forsiktighetskravet i aksjeloven (§ 12-5). Endelig kan selskapet velge å avstå fra å yte konsernbidrag for i stedet å utnytte tidligere års fremførbare underskudd. Fradragsretten for giver og skatteplikten for mottaker er ikke nødvendigvis sammenfallende. Mottaker vil således være

skattepliktig fullt ut, selv om fradragretten for giver beskjæres på grunn av gjeldende begrensninger. Men i slike tilfelle tillates at det overskytende tilbakeføres slik at dobbeltbeskatning avverges.

En viktig begrensning i ordningen med konsernbidrag ligger i bestemmelsene om hvilke selskap som kan inngå i et skattekonsern. For det første er det et krav at både giver og mottaker er norske aksjeselskap. Dernest er det et vilkår at selskapene tilhører samme konsern etter aksjelovens definisjon (al. § 1-2). Men mens denne definisjon bygger på alminnelig stemmeflertall (50 pst.), er kravet for et skattekonsern skjerpet slik at morselskapet må eie mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene. Kravet er satt så vidt høyt av hensyn til minoritetsinteressene. 90 pst. kravet anses også oppfylt hvor morselskapet sammen med et datterselskap som det alene eier mer enn 90 pst. av aksjene i, til sammen eier mer enn 90 pst. av aksjene i et annet datterselskap. Kravene må være oppfylt ved utgangen av det inntektsår det kreves fradrag for. Rett til fradrag for konsernbidrag har bare selskap som inngår i et registrert skattekonsern. Søknad om registrering må av morselskapet fremmes til Fylkesskattesjefen innen 1. november i inntektsåret.

Når "særlige grunner" foreligger, kan Finansdepartementet dispensere fra betingelsene for å kunne registreres som skattekonsern. Dispensasjon gis normalt ikke hvis selskapene uten betydelige ulemper kan organiseres slik loven krever. Som eksempel på tilfelle hvor dispensasjon fra eierkravet kan være aktuelt nevner lovmotivene interessefelleskap mellom morselskapet og minoritetsaksjonærene i

datterselskapet. Dispensasjon fra kravet om at selskapene må være norske er blitt gitt hvor et utenlandsk morselskap har to utenlandske datterselskap som begge har filial i Norge. Godkjenningen av at selskapene registreres som skattekonsern omfatter da bare datterselskapenes norske virksomhet. Det er ikke gitt dispensasjon som åpner for overføring av konsernbidrag ut av landet.

For å skjerme skattefundamentet knyttet til petroleumsutvinning og rørledningstransport på kontinentalsokkelen, som skattlegges høyere enn annen virksomhet, fastsetter loven at konsernbidrag ikke gir grunnlag for fradrag i inntekt som skattlegges etter bestemmelsene i petroleumsskatteloven. Inntil 1985 var det ingen særskilt begrensning i adgangen til å yte konsernbidrag fra selskap "på land" til "sokkelselskap". Men for å beskytte kommunale skattefundamenter mot overføringer til dekning av underskudd på sokkelen, ble det ved lovendring av 21. februar 1986 fastsatt at det i slike tilfelle ikke gis fradrag for konsernbidrag ved utligning av skatt til kommunen (askl. § 15 nr. 1).²⁾

Ved bestemmelser i askl. § 16 er det åpnet adgang til overføring av visse skatteposisjoner mellom selskap som inngår i registrert skattekonsern. Ordningen innebærer at plikten til å oppfylle vilkår som påhviler et selskap for skattekreditt i form av negativ saldo, betinget avsatt gevinst, samt avsetninger etter distriktsskatteloven og visse avsetninger til miljøvernfond, kan overføres til et annet selskap i konsernet.

Når et selskap er registrert som konsernselskap etter akskl. § 15, faller det utenfor ordningen med aksjonærbidrag etter askl. § 17. Dette er en ordning som på nærmere vilkår gir en aksjonær

adgang til inntektsfradrag for bidrag som innbetales kontant til dekning av underskudd i norsk aksjeselskap som driver ny virksomhet.

3 Særskilt korrigeringsregel

For å sikre det skatterettslige system for henføring av inntekt og formue til riktig subjekt, er det i skl. § 54 første ledd fastsatt en særskilt korrigeringsregel som lyder slik:

"For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Er den annen person, selskap eller innretning bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det foreligger grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, skal dette anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet. Ved skjønnet skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget."

Bestemmelsen fikk sin nåværende ordlyd ved en lovrevisjon av 29. mai 1981. Revisjonen tok sikte på å effektivisere den tilsvarende bestemmelse som skrev seg tilbake til skattelovens vedtakelse i 1911, jfr. avsnitt 5 nedenfor. Lovproposisjonen (Ot.prp. nr. 26 for 1980-81) presenterer bestemmelsen som en "gjennomskjæringsbestemmelse", noe som vel ikke alltid er like treffende hvis man med dette har assosiasjoner til tilsidesettelse av kunstige former, overlagte omgåelser o.l. Det er ikke noen betingelse for anvendelse av korrigeringsregelen at det foreligger "proformaverk" eller hensikt om å forrykke beskatningsforholdene.³⁾

I generell og nøytral form stadfester bestemmelsen det såkalte armlengdeprinsipp: Den

skattepliktiges inntekt og formue skal ved skatteligningen fastsettes i samsvar med de forhold og betingelser som råder i økonomisk samkvem mellom uavhengige parter. Dersom det må antas at en skattyter har fått sitt skattefundament redusert som følge av et interessefellesskap med en annen person eller selskap, skal beskatningsgrunnlaget fastsettes ved skjønn slik at det blir upåvirket av interessefellesskapet.

Loven selv utdyper ikke hva som må til for at direkte eller indirekte "interessefellesskap" skal anses å foreligge. Men det er på det rene at bestemmelsen ikke begrenser seg til konsernforhold og andre tilfeller av felles direkte eller indirekte fellesskap på eiersiden. Lovforarbeidene gir anvisning på at innflytelsesgrunnlagets art i prinsippet er likegyldig, f.eks. et utstrakt låne- eller kredittforhold. Som eksempel nevnes endog et "faktisk monopol på salg av råvarer eller energi". Det kan likevel være tvilsomt om "interessefellesskap" kan anses å foreligge i slike tilfelle hvor den annen part kun utnytter sin dominerende markedsposisjon, uten at det gjør seg gjeldende noen annen spesiell interesse i forholdet til skattyteren eller hans virksomhet.

Håkon Løchen imøtegår lovforarbeidene i SR 1982 s. 80-82, og hevder at en ren monopolstilling ikke i seg selv kan anses som deltakerinteresse. Han viser bl.a. til Brofoss, Utv. V s. 1028-1029.

Det avgjørende for skjønnsadgangen er at interessefellesskapet har gitt seg utslag i redusert inntekt eller formue, ikke hvordan. Det ligger nær å tenke på et selskap som betaler overpris for varer og tjenester som det avtar fra et tilknyttet selskap, eller mottar underpris for ditto som det avgir til slikt selskap. Eller det

avtales for høy eller lav rente på lån eller kreditt eller vederlag for retten til å utnytte immateriell eiendom innen konsernet. Andre tappingsmuligheter er til stede ved avtaler om bidrag til forskning og utvikling og drift av særskilte service-enheter.

Korrigeringsbestemmelsen er imidlertid også anvendelig i tilfeller hvor inntekt eller formue på en mer indirekte måte er blitt lavere som følge av interessefelleskap. Således rammes også forhold hvor et selskap funderes med urimelig og unaturlig lav egenkapital i forhold til dets virksomhet, og tilsvarende høy grad av lånefinansiering.

At korrigeringsregelen kan anvendes på skjev kapitalstruktur er forutsatt i Fornebo-dommen. Rt. 1940 s. 598, og er lagt til grunn i en rekke kjennelser av Klagenemnda for oljeskatt.

Woldseth nevner i sin artikkel "Immaterielle aktiva og royaltybetalinger" at § 54, 1. ledd rammer vederlagsfri overføring av patenter eller knowhow fra norsk selskap til utenlandsk datterselskap (IFA Norge: Praktisk Internasjonal Skatterett, TANO 1986, s. 133). Det samme må gjelde også andre overføringer av aktiva til datterselskap til underpris, f.eks. driftsmider som maskiner, skip og borefartøyer.

Ofte vil det uten nærmere undersøkelser være på det rene at det foreligger et interessefelleskap mellom skattyter og medkontrahenten. Problemet er da begrenset til en vurdering av om og i tilfelle med hvor meget inntekten eller formuen eventuelt er redusert i forhold til en normalsituasjon. Men i andre tilfeller kan en mistanke om et interessefelleskap være vanskelig å underbygge med klare bevis. F.eks. kan en tenke seg at et entreprenørselskap med oppdrag på

kontinentalsokkelen leier inn utstyr - til stive priser - fra et selskap angivelig hjemmehørende i en eksotisk jurisdiksjon, og hvis eierinteresser en ikke kommer nærmere sporet av enn til en anonym trust. For at skattemyndighetene ikke allerede i utgangspunktet skal komme til kort i slike tilfelle, er annet punktum i korrigeringsregelen utstyrt med en bevisbyrderregel. Denne var hovednyheten ved lovrevisjonen i 1981. Regelen oppstiller en presumpsjon for at 1) det foreligger et interessefelleskap og 2) det er årsakssammenheng mellom interessefelleskapet og svekkelsen av skattefundamentet, dersom det først er grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, og motparten i kontraktsforholdet er en person eller selskap hjemmehørende i utlandet. For at skattyteren da skal kunne unngå skjønnsmessig fastsettelse, må han enten godtgjøre at interessefelleskap ikke foreligger eller at årsakssammenheng mangler. Ligningsmyndighetenes påvisning og underbyggelse av at inntekten eller formuen er redusert i forhold til en normalsituasjon mellom uavhengige parter, må baseres på en alminnelig bevisbyrde (men dog noe lempet, jf. ordene "grunn til å anta"), ut fra en samlet vurdering av forholdene i saken. At lovformodning om sammenheng med interessefelleskap er begrenset til å gjelde ved utlandstransaksjoner, kan ses som uttrykk for at korrigeringsregelen ved revisjonen av 1981 ble aksentuert som middel til beskyttelse av de nasjonale skattefundamenter. Innenlands må en for øvrig formode at forholdene er mer gjennomsluktige, slik at et eventuelt interessefelleskap vil være lettere å påvise.⁴⁾

Når det ellers gjelder vilkårene for korrigering, kan det reises spørsmål om det må foreligge et markert avvik mellom den oppgitte inntekt eller formue og "det normale". Aarbakke

hevder at avviket må være klart.⁵⁾ Lovens ordlyd oppstiller ikke noe krav om kvalifisert avvik. I arbeidsforhold (hvor høye disponentlønninger har blitt tilbakeført til beskatning på selskapet) er det klar praksis for å kreve godtgjort et "avgjort misforhold".⁶⁾ Dette har sammenheng med vanskeligheten med å verdsette en arbeidsinnsats. Men noen alminnelig regel om avgjort misforhold synes ikke å kunne utledes av praksis.⁷⁾ Klagenemnda for oljeskatt har i sine kjennelser om såkalt "tynn kapitalisering" lagt til grunn at det ikke er holdepunkter for å fastslå generelt at skjønnslikning etter § 54, 1. ledd bare kan foretas i "helt klare tilfeller".

Selv om det ikke kan oppstilles et slikt alminnelig krav om klart avvik, vil den usikkerhet som etter de vekslende forhold ofte knytter seg til skjønnsstemaet, hva som er "riktig" normalsituasjon mellom uavhengige parter, kunne tilsi at ligningsmyndighetene viser tilbakeholdenhet hvor avviket er lite i forhold til usikkerhetsmarginen. Til sammenlikning antar OECD's rapport fra 1979 om "transfer pricing and multinational enterprises", når det gjelder renter på lån, at det kan forventes av skattemyndighetene at de bare vil insistere på korrigering dersom rentesatsen avviker vesentlig fra markedsrenten, eller dersom det gjelder betydelige beløp.⁸⁾

Når det gjelder selve skjønnsutøvelsen, inneholder loven ingen nærmere retningslinjer utover det at formuen eller inntekten skal settes til det den antas å ville ha vært om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. Ligningsmyndighetene må således i det enkelte tilfelle konkret og etter beste evne korrigere for påvirkningen av interessefelleskapet. Noe skarpt skille mellom korrigeringsskjønnet og vurderingen av om det foreligger redusert inntekt eller formue - dvs. om

vilkårene for skjønnsligning er oppfylt - kan være vanskelig å trekke. Skillet er imidlertid prinsipielt viktig, siden det siste hører under de rettsanvendelsesspørsmål som domstolene fritt kan prøve, mens det første "ikke kan prøves av domstolene".⁹⁾

Aarbakke synes imidlertid lite tilbøyelig til å godta at ligningsmyndighetenes skjønnsutøvelser prinsipielt er unndratt domsstolenes prøvelsesadgang. Se artikkelen "Noe om domstolsprøvelse av skatteligningen", i boken "Samfunn og Rettferdighet - Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag, TANO 1986 s. 774 flg.

Selv om utfyllende retningslinjer for skjønnsutøvelsen ikke i Norge er fastsatt i lov eller forskrift, må en kunne regne med at de retningslinjer som er gitt i OECD's rapporter om "transfer pricing,¹⁰⁾ vil bli lagt vekt på av norske ligningsmyndigheter. Særlig har 1979-rapportens retningslinjer vært trukket fram av oljeskattemyndighetene. Den anbefaling som Rådet i OECD har gitt om å ta hensyn til retningslinjene i rapportene, har også Finansdepartementet gitt sin tilslutning til.

4 Andre lovregler eller alminnelige skatterettslige prinsipper

4.1 Alminnelige skatterettslige prinsipper

Den eksplisitte korrigeringsregel i skl. § 54 er materiellrettslig ikke strengt nødvendig i det norske skatterettssystem. I konsentrert form har Aarbakke plassert bestemmelsen slik i rettsbildet:

"Bestemmelsen i § 54 første ledd må anses som en presisering av skattelovens alminnelige prinsipper om tilordning av inntekter. Også før vi fikk lovregler, anvendte domstolene tilsvarende regler uten særlig lovhjemmel, se særlig Rt. 1912

s. 486. Bestemmelsen i § 54 første ledd kan ikke anses som en uttømmende regulering, og kan derfor ikke gjøres til gjenstand for antitetiske fortolkninger, se Rt. 1927 s. 821." 11)

Bestemmelsen kan således ses som en anvisning til ligningsmyndighetene om å fastsette en skattyters inntekt og formue ved skjønn under bestemte forutsetninger. § 54 første ledd utgjør ingen selvstendig hjemmel for beskatning, men bygger på lovens skatteplikts- og tilordningsregler.

Det skal likevel ikke utelukkes at lovbestemmelsen i visse tilfeller lar seg anvende hvor det ville være vanskelig å vinne fram med "korrigerings" bare i kraft av "grunnleggende prinsipper". Bl.a. gjelder dette problemfeltet "tynn kapitalisering". Men også på dette feltet ville en kunne møte klarere tilfeller med omkategorisering fra "lån" til egenkapitaltilskudd ut fra en vurdering av de reelle forhold (substance over form).

Det er neppe mulig sammenfatningsvis å formulere ett enkelt almengyldig prinsipp som dekker anvendelsesområdet til korrigeringsregelen. Bestemmelsen bæres oppe eller tangeres av flere ulovfestede prinsipper. Hvis en velger å se bestemmelsen som "gjennomskjæringsregel", kan en ha i tankene prinsippene om at ligning skal skje på basis av realitetene i skattyternes disposisjoner og at ligningsmyndighetene kan skjære igjennom kunstige disposisjoner uten reelt forretningsmessig innhold.¹²⁾ En kan også nevne at det i norsk skatterett antakelig kan utledes en særskilt omgåelsesnorm - at rettsanvendelsen i visse tilfelle "resultatpåvirkes" under hensyn til om de skattepliktiges utnyttelse av skattelovgivningen er lojal.¹³⁾

Det kan synes vanskeligere å formulere et styrende tilordningsprinsipp som dekker

korrigeringsbestemmelsen i tilfeller hvor noe subjektivt omgåelsesmoment mangler. Men også her ville en kunne legge til grunn at skattyteren er skattepliktig for den inntekt som han reelt har generert gjennom sin virksomhet, og at tilpasning til armlengdenormen ved å eliminere påvirkningen av interessefelleskapet bare er en nødvendig korrigerende avsvikt i resultatmålingen.

Kritikken mot § 54 første ledd på det grunnlag at den er overflødig¹⁴⁾ synes å overse at ligningsetaten bare i liten grad er rustet for en rettsanvendelse basert på deduksjon fra alminnelige, grunnleggende rettsprinsipper. En eksplisitt korrigeringsregel har den klare ligningstekniske fordel at den gir praktisk orienterte ligningsmyndigheter noe mer konkret å holde seg til.

Kritikken mot § 54 første ledd har også gjort et poeng av at skatteloven i § 51 annet ledd, siste punktum, hadde følgende bestemmelse som langt på vei tok vare på samme hensyn:

"Hvis der i aksjeselskap eller annet selskap utdeles lønn, honorarer, tantiemer eller lignende, kan skjønnsmessig ansettelse finne sted, når det er grunn til å anta, at der tilsiktes helt eller delvis å unddra selskapets virkelige inntekt for beskatning på selskapets hånd."

Bestemmelsen ble opphevet som overflødig i forbindelse med revisjonen av § 54 første ledd i 1981.

4.2 Normpriser i petroleumsbeskatningen

Vanskelighetene forbundet med å praktisere en korrigeringsregel som § 54 første ledd i et masseavgjørelsessystem som ligningsapparatet, er åpenbare. Dette var norske myndigheter realistiske nok til å innse da man i 1975 utformet

loven om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster (av 13. juni 1975 nr. 35 - petroleumsskatteloven). Foruten problemet med å påvise interessefellesskap i visse tilfelle, ville en stadig stå overfor oppgaven å vurdere om salg av råolje fra utvinningsselskapene i konserninterne transaksjoner skjedde til priser som avvek fra dem som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter. Selv med oppbygging av myndighetenes kompetanse omkring petroleumspriser ble dette sett som en uoverkommenlig administrativ oppgave.¹⁵⁾

Løsningen ble å innføre et system med administrativt fastsatte normpriser for råolje, som skulle legges til grunn ved ligningen uten hensyn til om salgene i det enkelte tilfelle var skjedd til høyere eller lavere pris. Et særskilt petroleumsprisråd ble opprettet med oppgaven å fastsette normpriser.¹⁶⁾

Hovedbestemmelsene om normprissystemet er gitt i pskl. § 4 som lyder:

"Normpris

Til bruk ved ligningen, herunder utligningen av særskatt (jfr. § 5), kan Kongen - generelt eller for det enkelte tilfelle - med bindende virkning fastsette en normpris for petroleum som utvinnes i de områder som er nevnt i § 1, bokstav a og b.

Normprisen skal svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Med uavhengige parter menes kjøpere og selgere som innbyrdes ikke har slike felles interesser at det kunne ha påvirket en avtalt pris. Ved verdsettelsen skal det bl.a. tas hensyn til oppnådde og noterte priser for petroleum for samme eller tilsvarende art med nødvendig justering for kvalitetsforskjeller, transportkostnader m.v. til Nordsjø-området eller andre aktuelle markeder, leveringstid,

betalingstid og vilkår for øvrig, oppnådde og noterte priser for petroleumsprodukter med nødvendig justering for bearbeiding m.v. og andre sammenlignbare priser eller verdsettelse som måtte finnes. Det skal tas hensyn til hvorvidt det dreier seg om avtaler mellom tilknyttede selskaper eller andre avtaler der særlige forhold eller øvrige betingelser må ha hatt betydning for prisfastsettelsen. Normprisen kan fastsettes som felles pris for petroleum som utvinnes i et bestemt tidsrom. Kongen kan fastsette nærmere retningslinjer som skal følges ved prisfastsettingen og kan i det enkelte tilfelle bestemme at fastsatt normpris ikke skal gjelde.

Før normpris fastsettes, skal de berørte parter varsles og gis anledning til å uttale seg etter nærmere regler som fastsettes av Kongen. Er prisfastsettingen av Kongen overlatt et underordnet organ, skal hver av partene ha rett til å kreve at fastsatt normpris overprøves av vedkommende departement. I forbindelse med slik overprøving kan partene kreve prisfastsettingen forelagt for et utvalg av sakkyndige til uttalelse om de fastsatte normpriser er åpenbart urimelige før departementet treffer sin avgjørelse.

For øvrig gjelder forvaltningsloven ved behandlingen av saker etter denne paragraf. Kongen fastsetter nærmere bestemmelser om saksbehandlingen og oppnevning av det sakkyndige utvalg, og kan herunder gjøre nødvendige unntak fra forvaltningslovens alminnelige bestemmelser. Det kan treffes bestemmelser om foreløpig fastsetting av normpriser med senere avregning og renteberegning når endelig fastsetting foreligger."

Normprissystemet innebærer ikke noe skisma mellom beskatningsgrunnlag og markedspriser. Tvert imot, som det går frem av annet ledd i lovbestemmelsen, skal normprisene fastsettes i samsvar med hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked. Siden normprisen fastsettes etterskuddsvis, bygger fastsettelsen på de innrapporterte salgspriser i perioden. En kan således si at for å gjøre det

ligningsadministrativt mulig å oppnå at beskatningen samlet skjer i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, baseres ligningen på en gjennomsnittsinfluert skjønnsmessig fastsatt armlengdepris over en periode istedenfor tilsvarende skjønnsmessige vurderinger for den enkelte transaksjon. I perioder med en viss prisstabilitet har normprisen vært fastsatt kvartalsvis. Men med de store prissvingninger i 1986 gikk en over til månedsvise fastsettelser.

Hittil har normpriser bare vært fastsatt for råolje. For tørrgass, som selges i henhold til langsiktige kontrakter, har dette ikke vært aktuelt. Derimot er Petroleumspriserådet gitt fullmakt til å vurdere normpris for kondensat og våtgass (NGL), men det er ennå ikke gjort. Konserninterne salg av slik petroleum har ligningsmyndighetene måttet vurdere på grunnlag av skl. § 54 første ledd, og de har dermed fått erfaring for at dette er en byrdefull oppgave.

4.3 Salgskostnader ved overdragelse om petroleum mellom assosierte selskaper-----

Når det gjelder kostnader forbundet med å produsere og avsette olje, innebærer normprissystemet at det innrømmes fradrag for kostnader som påløper frem til det punkt hvor salgsverdien beregnes (normprispunktet). Kostnader som pådras ved at oljen selges etter inntektsberegningsspunktet er ikke fradragsberettiget i sokkelinntekten. Ved klagebehandlingen for inntektsåret 1977 ble to tilfeller av avtaler mellom norske utvinningsselskap og utenlandske beslektede selskap om betaling av 1 pst. salgsprovisjon for bistand til midlertidig lagring og salg, satt til side av Klagenemnda.¹⁷⁾ Et mindre fradrag ble

innrømmet etter konkret skjønn. Departementet fant etter en generell vurdering at det ikke i nevneverdig grad kunne være grunnlag for fradrag for salgskostnader ved omsetning av petroleum innen et konsern, og fremmet forslag om følgende nye uttrykkelige bestemmelse i pskl. § 3 bokstav e):

"Frdrag gis ikke for salgsprovisjoner, rabatt eller kostnader ved overdragelse av petroleum mellom virksomheter med fast tilknytning til hverandre.

Virksomhet regnes å ha fast tilknytning til hverandre når:

- a. En virksomhet deltar direkte eller indirekte i ledelsen, kontrollen eller kapitalen i en annen virksomhet, eller
- b. samme person deltar direkte eller indirekte i ledelsen, kontrollen eller kapitalen i begge virksomheter."

Bestemmelsen ble vedtatt med virkning fra inntektsåret 1980. Lovtiltaket er et eksempel på at en "firkantet" og grovtilhugget regel, av ligningstekniske hensyn, kan være å foretrekke fremfor individuell, skjønnsmessig vurdering etter korrigeringsregelen.

5 Den historiske utvikling¹⁸

Da byskatteloven og landskatteloven ble vedtatt 18. august 1911, inneholdt lovene - i henholdsvis § 46 og § 54 - en korrigeringsbestemmelse som lød slik:

"Hvis utenfor kommunen hjemmehørende person, selskap eller innreting - uansett om vedkommende i formen opptrer som leverandør, långiver, garantist eller lignende - etter omstendighetene må antas å være interessert i noen næringsdrift eller virksomhet, som beskattes i kommunen, på vesentlig samme måte som en deltager, blir der ved

beskatningen ta hensyn hertil.
Ligningsmyndighetene kan i sådant tilfelle ansette formue og inntekt etter eget skjønn over forretningens midler og avkastning."

Lovteksten var under behandlingen i Stortinget blitt endret i forhold til det forslag som var fremmet. Departementets forslag var spesifikt rettet mot person, selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet som hadde deltakerlignende interesse i virksomhet med skatteplikt i Norge. Under Lagtingets behandling ble "i utlandet hjemmehørende" erstattet med "utenfor kommunen hjemmehørende", idet det var blitt påpekt at lovmotivene også var dekkende for interessefelleskap over kommunegrensene innenlands.

Ved lov av 3. mai 1918 fikk bestemmelsen et nytt tredje punktum som lød slik:

"På samme måte forholdes, når en skattyter kjøper eller selger varer eller leier eller bortleier kraft for en pris, som på grunn av et interessefelleskap må antas å være satt anderledes enn tilfellet ville ha vært, om sådant interessefelleskap ikke hadde foreligget."

Siktemålet med tilføyelsen synes å ha vært at en ønsket bestemmelsens anvendelsesområde klargjort på bakgrunn av aktuelle saker, bl.a. en som gjaldt bortleie av vannkraft. Lovforarbeidene viser at en ved å oppstille et krav om "interessefelleskap", var seg bevisst at en senket terskelen for bestemmelsens anvendelse i forhold til vilkåret i første ledd.

Bestemmelsen sto deretter uforandret frem til revisjonen 29. mai 1981. Det var da - som ved utgangspunktet for lovbehandlingen i 1911 - igjen forholdet til utlandet som sto i fokus. Særlig

var det manipuleringsmulighetene innen de flernasjonale selskap som en ønsket et mer effektivt vern mot. Dette må ses på bakgrunn av det økte innsalg av slike konserner i norsk næringsliv, i forbindelse med den oljerelaterte virksomhet. Effektiviseringen av bestemmelsen skulle oppnås ved bevisbyrdereglen som er omtalt foran.

For øvrig var det ifølge lovforarbeidene¹⁹⁾ et generelt ønske å forenkle den språklige utforming uten å gjøre vesentlige endringer i bestemmelsens materielle innhold. En - således mindre vesentlig - endring besto i at enhver stedlig begrensning ("utenfor kommunen hjemmehørende") ble fjernet. Forenklingen av bestemmelsen besto ellers i at "interessefelleskap" ble stående som tilknytningskriterium, mens "interessert i nogen næringsdrift eller virksomhet på vesentlig samme måte som en deltager" ble henvist til rettshistorien. Dette er en vinning, fordi det da fremstår som klarere at det er ligningen av den aktuelle skattyter og ikke den "interesserte" person eller selskap, som bestemmelsen skal anvendes på. Når en utenlandsk skattyter deltar i næringsvirksomhet som drives eller bestyres i Norge, kan det ligge til rette for beskatning av denne deltakelse i henhold til sktl. § 15 første ledd, bokstav c, jfr. § 23 første ledd.

Woldseth synes, i artikkelen "Immaterielle aktiva og royaltybetalinger" s. 134, å ville begrense beskatning av "tapperen" etter sktl. § 15 bokstav c til de mer "ekstreme" tilfeller. Således kan det sies å ha skjedd en dreining i retning av å anvende § 54, 1. ledd på det "tappede" selskap fremfor å søke skatt hos "tapperen" basert på dennes "deltakelse" i virksomheten.

6 Nasjonalinterne og transnasjonale overføringer

Det er ovenfor gjort rede for at korrigeringsregelen etter sitt materielle innhold rammer likt forrykninger i skattefundamentene enten fordelsmottakeren er hjemmehørende i Norge eller i utlandet, men at skattyteren har en særskilt bevisbyrde i sistnevnte tilfelle.

Bestemmelsen har imidlertid nå en klart viktigere funksjon når det gjelder transnasjonale forhold. I innenlandske forhold har særlig konsernbidragsordningen - så langt den rekker - fjernet impulsene til skjulte overføringer. Men bestemmelsen kan tenkes å beholde sin aktualitet i forhold mellom utvinnings- og rørledningsselskap på norsk sokkel og tilknyttede selskap i landbasert virksomhet, siden skatteregimene her er ulikt strenge.

7 Rettspraksis

Det er et påfallende trekk ved rettspraksis omkring korrigeringsregelen at den er konsentrert om tiden frem til ca. 1940. I de neste 40 år frem til lovrevisjonen av 1981 synes bestemmelsen å ha sovet en tilnærmet tornerosesøvn. Etter lovgiverens revitalisering i 1981 og den debatt og oppmerksomhet som da ble viet bestemmelsen, ser det ut til at den nå benyttes mer i ligningspraksis, selv om nyere rettspraksis foreløpig er svært sparsom. Bestemmelsens nye aktualitet må imidlertid i stor grad tilskrives den økte vekt som generelt er lagt på intern prissetting internasjonalt siden 1970-årene, ikke minst utarbeidelsen av OECD's rapporter. I Norge er det særlig oljeskattemyndighetene som i praktisk ligningsarbeid har vært "spydspiss".

En ikke uvesentlig del av tidligere rettspraksis dreier seg om forrykning i beskatningsgrunnlaget for et selskap som følge av at disponent eller annen funksjonær med økonomisk maktstilling i selskapet sikret seg unormalt gunstige lønnsvilkår (kriteriet som utviklet seg var "avgjort misforhold" mellom ytelse og motytelse). Disse saker gjaldt innenlandske forhold, og faller vel utenfor rammene for denne rapporten.

Større interesse her har dommen i Rt. 1936 s. 833 (Utv.II s. 724) som gjaldt A/S Allers Familiejournals Trykkeri i Oslo og forholdet til A/S Annonceekspeditionen Union i Danmark, som begge var kontrollert av den danske familien Aller. Det danske selskap hadde fått seg overdratt rettigheter til all annonsering i et ukeblad som det norske selskap utga. Retten fant at denne ordning "kan ikke anses stemmende med hvad der forretningsmessig er naturlig og rimelig, men kan forklares ved at den alt overveiende interesse i de to selskaper var på de samme hender". Høyesterett fant således at det var adgang til å fastsette det norske selskaps annonseinntekt ved skjønn. Høyesterett tilføyet under henvisning til enkelte tidligere dommer "at det ikke er nogen betingelse for anvendelsen av § 46 (byskatteloven), at der forligger proformaverk eller den hensikt å forrykke beskatningsforholdene".

Nevnes kan også Rt. 1929 s. 597 som gjaldt det norske selskapet Elektrolux A/S, som hadde "eneforhandlerrett" til omsetning i Norge av støvsugere produsert av tilknyttet selskap i Sverige. Salg var godtgjort på "vanlig provisjonsbasis". Selskapet ble skjønnslynet for den fortjeneste som var innvunnet i Norge. Etter

å ha redegjort for eierfelleskapet uttalte Høyesterett bl.a.:

"Efter dette maa man med byretten anse det utvilsomt at de svenske selskaper A/B Elektrolux og Svenska Elektron A/B var interessert i det norske A/S Elektrolux paa vesentlig samme maate som en deltager. Hvilken betydning dette forhold skal tillegges ved fastsettelsen av det sistnevnte selskaps formue og inntekt hører efter byskattelovens § 46 under ligningsmyndighetenes skjønnsmessige avgjørelse, som ikke kan prøves av domstolene. Man finner det ikke godtgjort at ligningsmyndighetene har gaatt ut fra en uriktig forutsetning og tatt hensyn til annen inntekt enn den handelsgevinst som knytter seg til omsetningen i Norge."

Spørsmålet om å anvende skl. § 54, 1. ledd i tilfelle hvor en virksomhet har beskjedent egenkapital og stor gjeld til deltakerinteressene, er blitt viktig nå i oljeutvinningssammenheng. Men problemstillingen er ikke ny. Rt. 1940 s. 598 gjaldt et selskap - A/S Fornebo - som med en aksjekapital av kr 20 000 ble stiftet for å overta og utparsellere en større eiendom som var beheftet med betydelig gjeld. Aksjonærer i selskapet var den tidligere eierens tre kreditorer, hvorav to banker. Selskapet overtok pantegjeld med ca. kr 420 000, og utstedte gjeldsbrev med 5 pst. rente, men med denne klausul: "Utbetaling av renter og betaling av avdrag på nærværende gjeldsbrev kan bare skje for så vidt vi har tilstrekkelig likvide midler hertil". Ved formuesligningen av selskapet i dets hjemkommune ble det ikke innrømmet fradrag for gjelden til aksjonærene. Gjelden ble således betraktet som kapitaltilskudd fra aksjeeierne, ytet i egenskap av deltakere snarere enn som kreditorer. Høyesterett underkjente ligningen. Den viste til tidligere avgjørelser som hadde fastslått at det for å anvende § 54, 1. ledd ikke var tilstrekkelig å påvise et

foreliggende interessefellesskap, men at "dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene". Høyesterett fant at dette ikke var tilfellet i den foreliggende sak. Blant annet tilbakeviste retten at aksjekapitalen ikke var tilstrekkelig. Førstvoterende uttalte:

"Jeg har vanskelig for å skjønne hvordan det i og for seg skulle la seg gjøre i forhold som det foreliggende å oppstille noe i retning av et fast, prosentmessig bestemt forhold mellom aksjekapital og gjeld som det "normale". Størrelsen av den kreditt som kan oppnås til å utnytte en fast eiendom gjennom utparsellering og av den aksjekapital som samtidig skal tilveiebringes må i hvert tilfelle avhenge av kredittgiverens vurdering av hva den spesielle eiendom med trygghet kan antas å ville utbringe og hvilke utlegg det på forhånd måtte påregnes til vei, vann kloakk m.v."

Førstvoterende fant at det var "en meget naturlig og rasjonell framgangsmåte" når kreditorene hadde bestemt at ingen av dem skulle kunne kreve sine tilgodehavender utbetalt med mindre selskapet hadde tilstrekkelige likvide midler. For øvrig ble aksjekapitalen funnet å være tilstrekkelig i forhold til det behov for driftskapital som selskapet i den konkrete situasjon hadde.

Spørsmålet om å omkategorisere gjeld som et selskap hadde til sine aksjonærinteresser, var også - blant flere spørsmål - fremme i Rt. 1939 s. 699 (Bækken & Co A/S). Det var her lagt til grunn at det var hovedleverandørene av varer som også innehadde det vesentligste av de reelle

eierinteresser i angjeldende selskap, en manufakturforretning. Ved ligningen ble selskapets gjeld til hovedleverandørene ikke godkjent som fradragsberettiget. Høyesterett opphevet ligningen. I en bemerkning om varekreditten - som dog synes relatert til spørsmålet om leverandørene gjennom den gjennomførte ordning med diskontering av vareveksler hadde tilsikret seg noen inntektsfordel - uttalte førstvoterende blant annet: "Jeg kan videre heller ikke se at hovedleverandørene gjennom den varekreditt som har vært ydet forretningen har skaffet seg noen fordel utover hvad deres interesser som vareleverandører og kredittgivere normalt ville medføre."

Både "Fornebo"-dommen og "Bækken"-dommen avgjør spørsmålet om anvendelse av § 54, 1. ledd på grunnlag av en konkret vurdering av de etablerte ordninger mellom skattyterselskap og aksjonærinteressene. Ingen av dommene avviser på generelt grunnlag at bestemmelsen kan få anvendelse til skjønnsmessig korrigerings av formue og inntekt når et selskap opererer med "skjev" finansiell struktur.

Også for landbasert, innenlandsk virksomhet har ligningsmyndighetene benyttet § 54, 1. ledd i nyere tid før lovrevisjonen av 1981. Et slikt tilfelle, hvor korrigeringen ble opprettholdt av domstolene i alle instanser, finnes i HRD, Rt.1982 s. 654. Mellom et selskap i Oslo og et assosiert selskap i Horten, hvor også driften av de to selskaper i høy grad var integrert, var det foretatt kontantoverføringer som ble tilbakeført ved ligningen. Inntektsoverføringen ble funnet å ikke ha noe annet innhold enn å fordele overskuddet mellom de to selskaper. Konsernbidragsordningen gjør at slike overføringer nå kan skje åpent.

En dom avsagt 30. mai 1985 av Stavanger byrett (Utv. 1987 s. 9) gjaldt et norsk datterselskap som i henhold til avtale med sitt svenske morselskap pliktet å betale til dette 5 pst. av sin nettoomsetning for ulike tjenester. For inntektsåret 1981 var slike "administrasjonskostnader" oppført med kr 402 486. Av dette ble kr 200 000 tilbakeført ved ligningen, noe som ble fastholdt i klageomgangen. Retten frifant kommunen og påla saksøkeren saksomkostninger. Retten uttalte bl.a.:

"Retten kan vanskelig tenke seg at en provisjonsavtale med det innhold det her er tale om ville bli inngått mellom selvstendige selskaper. Slik avtaleteksten må fortolkes, skal morselskapet ha krav på 5 pst. provisjon av nettoomsetningen for nærmere spesifiserte ytelser, uten hensyn til omsetningsvolumet. Provisjonen fra og med 1977 til og med 1980 er ikke oppgitt. Det er imidlertid på det rene at den for inntektsåret 1981 utgjorde kr 402 486, for 1982 kr 512 000, for 1983 kr 719 000 og for 1984 kr 910 000. I tillegg til disse beløp er morselskapet blitt honorert for andre ytelser etter regning. De foran nevnte tall viser at provisjonen fra 1981 til og med 1984 er blitt mer enn fordoblet for de samme ytelser. Det kan etter rettens oppfatning ikke være tvil om at det her dreier seg om et avtaleforhold som neppe kan tenkes etablert mellom selvstendige selskaper. Også tidsaspektet kommer her inn i bildet for så vidt som ledelsen og de ansatte i Svafas i løpet av årene fra 1977 antas å ha ervervet seg mye av den bransjeerfaring som manglet ved etableringen."

Som allerede nevnt er det i fremste rekke oljeskattemyndighetene (Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagemenda for oljeskatt) som har utviklet nyere norsk ligningspraksis angående § 54, 1. ledd. Spørsmål som det er grepet fatt i gjelder bl.a. rentesatsen på konserninterne lån, avregningspris for våtgass (NGL) og forsikringspremier til "captive insurance

companies". Men et område som særlig må nevnes er problemet "tynn kapitalisering", jfr. Fornebo- og Bækken-dommen som er omtalt foran. Et betydelig arbeid er nedlagt av oljeskattemyndighetene for å utvikle og etablere en praksis i samsvar med skl. § 54, 1. ledd når det gjelder selskapenes kapitalstruktur. Herunder har en søkt nyanserte løsninger under hensyn til det utviklingstrinn (lete-, utbyggings- og produksjonsfase) som selskapets engasjementer befinner seg på. Klagenemnda har kort presentert hovedproblemstillingen slik:

"Spørsmålet om kapitaltilførsel fra beslektet selskap i skattemessig henseende skal anse som fremmedkapital eller egenkapital har vært oppe for Klagenemnda ved flere tidligere klagebehandlinger. Klagenemnda har bygget på at skattelovens § 54 første ledd, i tilfelle hvor et selskaps kapitalforhold i vesentlig grad må anses påvirket av interessefelleskapet med morselskap eller et annet beslektet selskap, gir hjemmel for å sette regnskapet til side og fastsette den fradragsberettigede del av gjeld og gjeldsrenter ved skjønn. Skjønnstemaet vil være hvilken kapitalstruktur selskapet måtte antas å ha hatt om det skulle ha drevet en tilsvarende virksomhet uavhengig av interessefelleskapet. Dette betyr at ligningsmyndighetene vil kunne tilbakeføre til beskatning en så stor del av selskapets konserngjeld at det får den egenkapital som det må antas å ville ha hatt, om det hadde vært henvist til å finansiere virksomheten ved kreditt fra en frittstående långiver, på forretningsmessig rimelige og naturlige vilkår. Utgiftsførte gjeldsrenter, eventuelt også disagio, vil kunne tilbakeføres på tilsavrende måte."

I en omfattende kjennelse som gjaldt inntektsåret 1982, har Klagenemnda høsten 1986 videreutviklet praksis og oppstilt nyanserte retningslinjer som kan danne grunnlag for det konkrete skjønn som må utøves i det enkelte tilfelle. Kjennelsen er ikke publisert.

8 Dobbeltbeskatningsavtaler

Artikkel 9 punkt 1 i OECD's mønsteravtale er adoptert som del av det norske mønsterutkast for skatteavtaler (Finansdepartementets interne forhandlingsutkast). De aller fleste av Norges ca. 50 skatteavtaler inneholder en slik bestemmelse. Artikkel 9 punkt 1 og skl. § 54, 1. ledd er ikke fullstendig kongruente i utforming. Således har skatteavtalebestemmelsen strammere og mer konkret angivelse av hvilke tilfeller av interessefelleskap regelen retter seg mot. Dessuten rammer den internrettslige regel både reduksjon av formue og inntekt, mens skatteavtalebestemmelsen kun gjelder forskyvning i inntekt. Men kjernen i bestemmelsen er identisk for så vidt som begge gir anvisning på armlengdestandarden som målestokk for korrekt tilordning.

Finansdepartementet legger til grunn at skatteavtalene ikke oppstiller en snevrere ramme for anvendelse av korrigeringsregelen enn intern lovgivning. En er således ikke tilbøyelig til å lese artikkel 9 punkt 1 antitetisk. Snarere ser en statueringen av armlengdenormen som fordelingskriterium som et prinsipp med alminnelig gyldighet, som vil måtte tillegges betydelig vekt ved enhver relevant fordelingskonflikt som gjelder beskatningsrett mellom statene.

9 Unngåelse av dobbeltbeskatning ved korrigering

Artikkel 9 punkt 2 i OECD's mønsteravtale er ikke innlemmet i det norske skatteavtalemønster. Bestemmelsen pålegger tilsynelatende en plikt til alltid å gjennomføre korresponderende retting av "fordelmottakerens" ligning når den annen stat korrigerer den tilknyttede parts resultat i

medhold av artikkelens punkt 1. Selv om OECD's kommentarer gjør det klart at en slik "plikt" bare foreligger så langt den annen stat er enig, kan bestemmelsen gi selskapene inntrykk av at de ikke løper noen alvorlig risiko for økonomisk dobbeltbeekatning ved å legge opp til tvilsomme interne prissettinger. I de tilfelle hvor Norge aksepterer en særskilt korresponderende rettings-bestemmelse i skatteavtale, er det bare hvor bestemmelsens ordlyd endres slik at den får et klarere fakultativt preg, sml. Nord.avt. artikkel 9 punkt 2.

Det som er sagt betyr ikke at Norge prinsipielt stiller seg skeptisk eller avvisende til korresponderende retting for å avverge økonomisk dobbeltbeskatning. Finansdepartementet har antatt at skatteavtalenes bestemmelser om inngåelse av gjensidige avtaler gir rettslig grunnlag for, ved slik avtale, å gjennomføre korresponderende retting når dette er saklig velbegrunnet. OECD's rapport "Transfer Pricing, Corresponding Adjustments and the Mutual Agreement Procedure" støtter denne oppfatning. Finansdepartementet stiller seg også bak denne rapportens konklusjoner bl.a. om at

- a) ansvaret for at dobbeltbeskatning ikke skal oppstå som følge av korrigerende påhvil i første rekke selskapene selv, ved tilpasning til armlengdestandarden;
- b) det er i bona fide tilfelle generelt ønskelig at dobbeltbeskatning avhjelpest når det i en stat gjennomføres korrigerende i samsvar med armlengdestandarden;
- c) ingen stat bør anse seg bundet til å gjennomføre korresponderende retting med

mindre man er enig i at den initielle korrigerings er korrekt basert på armlengdeprinsippet; og

- d) at skattemyndighetene bør bestrebe seg på å oppnå enighet om korrigerings og korresponderende retting når det ved avtale er mulig å avhjelpe dobbeltbeskatning.

Det er ikke i den interne lovgivning fastsatt særskilte bestemmelser om korresponderende retting. Retting vil måtte skje i henhold til ligningslovens bestemmelser om endring av ligning. Etter L § 9-5 nr. 2 bokstav c skal ligningskontoret ta opp spørsmål om endring når det følger av en dobbeltbeskatningsavtale. En gjensidig avtale om korresponderende retting inngått i medhold av en skatteavtale skal således legges til grunn av ligningsmyndighetene. I utgangspunktet vil de ordinære fristregler gjelde, dvs. at endringsspørsmålet må tas opp innen ti, i visse tilfelle tre, år. Men normalt vil norske skatteavtaler i likhet med OECD's mønsteravtale artikkel 25 punkt 2 fastsette at enhver omforenet gjensidig avtale skal gjennomføres uansett tidsfrister satt i intern lovgivning. Den nordiske skatteavtalen er et unntak for så vidt.

10 Diskusjon omkring intern prissetting

Som det er gjort rede for, har skattespørsmål knyttet til intern prissetting i multinasjonale foretak fått en markert høyere aktualitet i Norge i løpet av de siste 10-15 år. Det er kommet til uttrykk gjennom de lovendringer som er gjennomført så vel i skl. § 54, 1. ledd som i petroleumsskattelovgivningen. I kjølvannet av lovendringene og den økte oppmerksomhet fra ligningsmyndighetenes side, har det vært ført en

debatt som vel ikke kan sies å ha vært særlig dramatisk. På den ene side har myndighetene villet markere at det eksisterer en manipuleringsmulighet hos de multinasjonale selskaper, som ikke minst den petroleumsrelaterte virksomhet har aktualisert og som det var behov for å møte med mer effektiv lovgivning. På den annen side har talsmenn for industrien ment at manipuleringsfaren er overdrevet. Det er selvsagt slik at det er mange andre hensyn enn skatteminimalisering på konsernnivå, som bestemmer selskapenes interne prispolicy. Særlig når det gjelder de egentlige multinasjonale konserner, som etablerer seg varig i en rekke land gjennom datterselskap, er de forretningsmessige motkrefter til kunstig prising sterke. Blant annet vil "tapping" ofte stride mot en generell policy om å opptre "korrekt" i hvert enkelt vertsland. Ligningsmyndighetenes erfaringer, bl.a. med entrepriseforhold og hjelpevirksomhet tilknyttet sokkelvirksomheten, viser imidlertid at de foretaksinterne forretningsvilkår ofte spiller en betydelig rolle i strategier for å minimalisere skatten.

Diskusjonene omkring korrigeringsregelen viser at det ikke hersker særlig strid om det prinsipielle, at beskatning skal skje på grunnlag av armlengdevilkår. Selv om det kan synes som om korrigeringsbestemmelsen benyttes relativt lite, bør en ikke undervurdere bestemmelsens funksjon. Den preventive effekt av en eksplisitt armlengderegel kan vanskelig måles, men den må antas å være viktig.

11 Den videre utvikling

Det er grunn til å regne med at effekten av revitaliseringen av den norske korrigeringsregelen

og oppmerksomheten omkring den ennå ikke har vist seg med full tyngde. En kan derfor vente at antallet ligningsfravikelser, domstolstvister og gjensidig-avtalesaker vil øke noe i tiden som kommer.

På lovgivningssiden er det ikke aktuelle arbeider i gang med sikte på ytterligere endringer i den alminnelige korrigeringsregel i sktl. § 54, 1. ledd. Dersom forslag om lovendring skulle bli fremsatt, vil det mest trolig være som spesialregulering av presserende og ligningsadministrativt byrdefulle spørsmål innenfor petroleumsbeskatningsområdet. Men det er åpenbart problematisk å skulle lovregulere spørsmål som fundamentalt er skjønnspregede, når det er de skjønsmessige sider ved spørsmålet som er problemet. I høyden kan en da håpe på å få fastsatt nærmere retningslinjer og rammer for skjønnsutøvelsen.

Det har i Norge hittil ikke vært aktuelt å utforme nasjonale retningslinjer eller forskrifter basert på OECD's "transfer pricing" rapport, slik som f.eks. Vest-Tyskland har gjort. Det synes også lite trolig at dette vil bli gjort i den nærmeste fremtid. Nærmere retningslinjer vil nok i så fall bli begrenset til særskilte problemområder.

NOTER

- 1) Ot.prp. nr. 16 (1970-80).
- 2) Ot.prp. nr. 28 (1985-86).
- 3) Se Rt. 1936 s 833 som gjaldt dagjeldende byskattel. § 46. Jfr. avsnitt 7.
- 4) Se Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 66.
- 5) Aarbakke: "Skatt på inntekt" Oslo 1984 s. 432.
- 6) Se Brofoss, Utv. V s. 1033.
- 7) Om leverandørforhold, se Brofoss s. 1045-1946.
- 8) Se rapportens avsnitt 198.
- 9) Jfr. Elektrolux-dommen, Rt. 1929 s. 597, som er referert under avsnitt 7.
- 10) 1979-rapporten og tilleggsrapporter utgitt i OECD's hefte "Transfer Pricing and Multinational Enterprises - three taxation issues", Paris 1984.
- 11) Aarbakke: "Skatt på inntekt" s. 431.
- 12) Jfr. Kvisli: "Innføring i skatteretten", 1962 s. 109. Se også Løchen i Skatterett 1982 s. 91, samt Sandvik, "Form og realitet i skatteretten", SR 1982 s. 122 flg.
- 13) Se Aarbakkes artikkel "Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem", Lov og Rett 1970 s. 1 flg.
- 14) Se Løchen, Skatterett 1982 s. 90-91.
- 15) Se Ot.prp. nr. 26 (1974-75) s. 14.
- 16) Om normprissystemet, se nærmere Ot.prp. nr. 37 (1979-80) s. 23-26, samt Schøyen "Om normprissystemet" i Marius nr. 73 og Syversen "Bruttoinntekter og normpriser ved beskatning av utvinningsvirksomhet" i Marius nr. 135. Se også Woldseth, Tfr 1981 s. 654-659 og Zimmer, "Bedriftsbeskatning" Oslo 1984 s. 125-127.
- 17) Se Utv. 1980 s. 748-759.
- 18) En bred fremstilling av utviklingen av korrigeringsregelen fra det første lovforslag og frem til 1941 er gitt av Brofoss i et

foredrag inntatt i Utv. V s. 1020 flg. Se
også Løchens artikkel i SR 1982 s. 72 flg.

- 19) Ot.prp. nr. 26 (1980-81) s. 57.

Richard Arvidsson

Svensk nationalrapport¹

1. Inledning

En internationellt vedertagen princip är att prissättning vid transaktioner mellan närstående företag i olika länder skall baseras på samma villkor som gäller mellan två av varandra oberoende företag. Det skall med andra ord inte vara möjligt att flytta över obeskattade vinster från ett land till ett annat genom felaktig prissättning. Denna princip benämns internationellt "the arm's length principle". Den har kommit till uttryck i såväl OECD:s som FN:s modellavtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning på inkomst och förmögenhet. De svenska dubbelbeskattningsavtalen baseras också på denna princip.

Även svensk intern internationell skatterätt använder armlängdsprincipen. Den återfinns i 43 § 1 mom. kommunal-skattelagen (KL) och 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Enligt nämnda lagrum skall ett korrigerande ingripande göras när en näringsidkares inkomst blivit lägre i Sverige till följd av att avtalade villkor avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Därvid skall den svenske näringsidkarens inkomst ökas med det belopp som den minskats med genom de icke marknadsmässiga avtalsvillkoren. För att ett sådant ingripande skall kunna göras krävs dessutom ytterligare tre förutsättningar. För det första skall den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte vara skattskyldig för denna i Sverige. För det andra skall det finnas

¹Rapporten bygger på rapportörens avhandling i detta ämne, som beräknas kunna publiceras i början av 1988. Några källhänvisningar återfinns inte i denna rapport.

sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan avtalsparterna. För det tredje skall det av omständigheterna framgå, att avtalade villkor inte tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.

Den svenska bestämmelsen i 43 § 1 mom. KL innehåller i princip endast en allmän formulering av armlängdsprincipen. Den riktar sig mot avtalsvillkoren. Hur dessa villkor skall bedömas i ett konkret fall går ej att utläsa ur dem. Några anvisningar utöver innebörden av begreppet ekonomisk intressegemenskap finns inte.

2. Den svenska korrigeringsregeln

2.1. Historisk bakgrund

Den svenska korrigeringsregeln är av gammalt datum. Regeln bygger på ett förslag från 1917 av Otto V. Landén. Han föreslog att man i dåvarande skattelagar skulle införa en reglering av prissättningen på varutransaktioner mellan svenska företag och närstående företag i utlandet. Denna reglering utformades som en abstrakt norm. Tillämpad prissättning skulle baseras på samma villkor som gäller mellan två av varandra oberoende parter. I det fall prissättningen avvek från de i allmänhet gällande priserna skulle inkomsten hos det svenska företaget uppjusteras med det belopp som den minskats med genom de icke marknadsmässiga avtalsvillkoren. Ingripandet skulle således göras hos det missgynnade företaget i Sverige och inte hos företaget i utlandet som gynnats. Att skattskyldigheten lades på det svenska företaget hade praktiska skäl eftersom utländska företag inte direkt kan träffas av svensk beskattning. Som framgår byggde Landéns förslag till korrigeringsregel precis på samma konception som armlängdsprincipen. Den föreslagna regeln påminner mycket om artikel 9.1 i OECD:s modellavtal. Huruvida Landén utvecklade denna själv eller om han baserade den på komparativa regler framkommer inte av hans förslag. Syftet med hans föreslagna regel var uteslutande att skydda det svenska beskattningsunderlaget. Någon övergripande analys av vilken norm som koncerninter-

na transaktioner lämpligen bör bedömas efter gjorde Landén över huvud inte.

Landéns förslag ledde 1918 till lagstiftning. Till skillnad mot hans förslag blev den lagstadgade regeln tillämplig på såväl internationella som nationella transaktioner. Den blev också tillämplig på andra slag av transaktioner än bara varor. Då regeln utsattes för kritik upphävdes den redan året därefter. Man menade att den lätt kunde missbrukas av skattemyndigheterna. Vidare framhölls svårigheten att bestämma ett armlängdspris i varje enskilt fall. Risken för dubbelbeskattning framhölls också då regeln inte stadgade någon korresponderande nedjustering av det andra företags inkomst.

I samband med kommunalskattelagens tillkomst 1928 formaliserades armlängdsprincipen som norm definitivt. För att övervinna de problem som utkristalliserades genom 1918 års lagregel infördes två olika korrigeringsregler, en för nationella transaktioner (57 § 3 mom. KL) och en för internationella (43 § KL). De utformades i tekniskt hänseende på två olika sätt. När det gällde vinstöverföringar inom landet var det inte det missgynnade företags inkomst som skulle omräknas. I stället skulle företaget som gynnats, genom de icke marknadsmässiga avtalsvillkoren, beskatta skälig del av sin vinst i den förfördelade kommunen. En förutsättning härför var dock att vinstöverföringen var avsevärd.² När det gällde vinstöverföringar till utlandet skulle däremot den ingripande korrigeringen göras hos det missgynnade svenska företaget, så som i 1918 års korrigeringsregel. Men nu stadgades, i likhet med regeln avseende inhemska överföringar, att överförd vinst skulle vara avsevärd. Dessutom stadgade regeln att överföringen skulle vara en uppenbarlig följd av de felaktiga avtalsvillkoren. I övrigt var reglerna i princip tekniskt utformade som den tidigare gällande regeln. Några anvisningar om hur reglerna skulle tillämpas fanns inte. Korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL har därefter genomgått två revideringar.

²Denna regel upphävdes 1985 i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska personer avskaffades.

I syfte att bättre anpassa den interna svenska regeln till de korrigeringsregler som normalt förekommer i svenska dubbelbeskattningsavtal tog man 1965 bort kravet på att vinstöverföringen skulle vara avsevärd. Man tog också bort kravet på att överföringen uppenbarligen skulle vara en följd av felaktiga avtalsvillkor. Genom revideringen gavs svenska skattemyndigheter rätt att utnyttja den befogenhet som inrymdes i dubbelbeskattningsavtalen.

I samband med denna revidering klargjordes att korrigeringsregeln är tillämplig på såväl utländska som svenska moderbolag. Det förelåg tidigare viss osäkerhet om huruvida den var tillämplig på det sistnämnda förhållandet. Därvid kompletterades anvisningarna till lagrummet med en erinran om att bestämmelsen skulle tillämpas med viss försiktighet vid bedömningen av prissättningen vid transaktioner mellan svenska moderbolag och deras utländska dotterbolag. I förarbetena uttalades, att sannolikheten för att det är fråga om en otillåten vinstdisposition är större, när prissättningen är oriktig vid transaktioner mellan svenskt dotterbolag och utländskt moderbolag än vid transaktioner mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. I anvisningarna infördes vidare en närmare definition av begreppet intressegemenskap.

Skuldigheten för skattemyndigheterna att bevisa denna intressegemenskap mjukades upp 1982. Numera räcker det med att skattemyndigheterna gör sannolikt att intressegemenskap föreligger. Bevisbördan för att en prisavvikelse har andra orsaker än intressegemenskap ligger således nu på den skattskyldige. Om syftet var att omfördela denna bevisbörda framstår lagändringen som omotiverad. En sådan omfördelning kan nämligen ändå indirekt uppnås genom att det påvisas att avtalsvillkoren inte är marknadsmässiga. Kan den skattskyldige inte visa att avtalsvillkoren grundar sig på affärsmässiga skäl fastställs det ju indirekt att parterna haft en inbördes relation till varandra. Genom lagändringen borttogs ovannämnda erinran om försiktig bedömning. Det framgår dock av förarbetena, att den fortfarande gäller, men nu för samtliga näringsidkare obe-

roende av ägarförhållande. Övriga ändringar var endast av redaktionell art.

2.2. Regelns konstruktion

Som framhölls ovan bygger korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL på armlängdsprincipen. Denna princip har tekniskt utformats som en abstrakt norm. Lagrummet har efter 1982 års revidering följande lydelse:

"Har näringsidkares inkomst blivit lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, skall inkomsten beräknas till det belopp som den skulle ha uppgått till om sådana villkor inte förekommit, under förutsättning att

a) den som på grund av avtalsvillkoren tillförts inkomst inte skall beskattas för denna här i riket,

b) det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan näringsidkaren och den med vilken avtalet träffats och

c) det inte av omständigheterna framgår att villkoren tillkommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap."

Anvisningarna till lagrummet lyder som följer:

"I 1 mom. denna paragraf meddelas vissa bestämmelser för det fall, att överflyttning av inkomst har skett från en näringsidkare som är skattskyldig här i riket till en person som inte är skattskyldig här. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser skall ekonomisk intressegemenskap anses föreligga då en näringsidkare direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital eller då samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital."

I nästa avsnitt beskrivs bestämmelsens materiella innebörd närmare. Hur bestämmelsen har tolkats i rättspraxis liksom hur den där har fyllts ut beskrivs i avsnitt 5. Dock skall först här nämnas, att man i samband med 1982 års lagstiftning införde en ny bestämmelse i 26 a § taxeringslagen om uppgiftsskyldighet beträffande räntor och royalties som

betalas till utlandet. Bestämmelsen gäller fåmansföretag och enskilda firmor.

2.3. Regelns materiella innehåll

Korrigeringsregeln tar sikte på ett avtalsförhållande. Den förutsätter sålunda att minst två avtalsparter är involverade i den inkomstöverförande transaktionen. Den ene skall vara en näringsidkare som är skattskyldig här i riket. Han kan vara antingen en juridisk eller en fysisk person. Den andre skall inte vara skattskyldig i Sverige. Även denne kan vara antingen en juridisk eller en fysisk person. Han behöver däremot inte vara näringsidkare. Då mottagaren av inkomstöverföringen inte behöver vara näringsidkare, innebär detta att kretsen av rättssubjekt är vidare för mottagare än för överförare. Som tidigare framhållits är regeln tillämplig på alla former av ägarförhållanden. Den är därför tillämplig på såväl svenska koncerner som utländska.

Då regeln ställer krav på ett avtalsförhållande innebär detta civilrättsligt, att minst två avtalsparter måste inbegripas i transaktionen. Detta medför å andra sidan att regeln de facto inte är tillämplig på sådana fall där bara en fysisk person direkt omfattas av transaktionen. Den kan av samma skäl inte heller omfatta filialtransaktioner.

En central fråga är på vilka inkomstslag som korrigeringsregeln kan tillämpas. Frågan besvaras varken av själva lagrummet eller av dess förarbeten. Om man utgår från lagrummets inrangering i KL:s systematik torde det teoretiskt sett kunna tillämpas på samtliga inkomstslag. Samma resultat kommer man till om man studerar utformningen av korrigeringsregeln i vad den avser transaktionsförfarandet. Som framhållits tidigare bygger regeln på ett avtalsförhållande. Från materiell synpunkt torde de allra flesta typer av transaktioner omfattas av denna utformning. Av förarbetena framkommer också att regeln skall vara tillämplig även på andra former av transaktioner än varutransaktioner. Om man studerar regelns utformning i vad avser vilka rättssubjekt som omfattas av detta avtalsförhållande framgår däremot en omedelbar begränsning av tillämpliga inkomstslag. Här

uttalas att det i Sverige skattskyldiga subjektet skall vara en näringsidkare. Detta betyder med andra ord att det endast är sådana inkomster som är hänförliga till en näringsidkares verksamhet som omfattas av regeln. Med begreppet näringsidkare förstås enligt modernt språkbruk skattskyldig som bedriver yrkesmässig verksamhet av ekonomisk art. Detta innebär att flertalet inkomstslag torde omfattas, förutsatt att det är en näringsidkare som bedriver verksamheten. Om man i stället utgår från äldre språkbruk, torde endast inkomstslagen rörelse och jordbruk omfattas. Räckvidden av korrigeringsregeln är således avhängig av vilken tolkningsmetod man tillämpar. En annan tolkningsfråga som berörs av uttrycket näringsidkare är om korrigeringsregeln endast omfattar den förvärvskälla som utgör näringsidkarens huvudsakliga verksamhet eller om den även omfattar samtliga näringsidkarens inkomster inom ramen för dennes verksamhet. Jag återkommer till denna fråga i samband med genomgången av rättspraxis. För egen del anser jag att den mera vidsträckta tolkningen bör äga företräde, då denna bättre överensstämmer med lagstiftningens syfte, nämligen att förhindra skatteflykt via felaktig prissättning.

Korrigeringsregeln stadgar vidare att det skall föreligga ekonomisk intressegemenskap mellan avtalsparterna. Även om den redaktionella utformningen av rekvisitet intressegemenskap inte har samma reella informationshalt efter 1982 års lagändring, har den ändå materiellt sett samma innebörd som tidigare. Detta innebär, att rekvisitet har en sådan räckvidd att det torde täcka alla former av intressegemenskap, och detta oavsett dess reella styrka. Som framhållits ovan innebar 1982 års lagändring också att rekvisitet genomgick en ändring i syfte att sänka beviskravet för skattemyndigheterna. Numera räcker det med att visa att det finns sannolika skäl att anta att ekonomisk intressegemenskap föreligger. Tidigare skulle myndigheterna styrka att intressegemenskap var för handen. Lagändringen framstår dock som omotiverad, då något behov av en sådan sänkning i realiteten inte förelåg. Den omfördelning av bevisbördan som man nu lagstiftat om kunde man redan

tidigare uppnå genom att endast undersöka avtalets innehåll. Saknar avtalsvillkoren affärsmässiga grunder torde detta förhållande väl indikera att villkoren påverkats av intressegemenskap.

Hur man skall bestämma ett armlängdspris för enskilda situationer framkommer varken av lagrummet eller av förarbetena. Det finns över huvud ingen vägledning mer än att prissättningen skall baseras på samma villkor som gäller mellan två av varandra oberoende företag. Vid denna prisbedömning skall man, enligt förarbetena, iaktta viss försiktighet. Syftet är att undersöka om en prisavvikelse kan ha affärsmässiga skäl. Exempel härpå är när ett företag vill introducera en vara på en ny marknad. Det kan då vara motiverat att prissättningen sätts lägre i syfte att stödja uppbyggnaden av den utländska marknaden. Det får dock aldrig vara fråga om någon vinstdisposition. Detta innebär att den kostnad som överföringen avser att täcka, måste vara omedelbart avdragsgill hos bidragsgivande bolag, om detta direkt står för den. Det krävs vidare en viss affärsaktivitet mellan det bidragsgivande bolaget och det mottagande. En bakomliggande tanke är nämligen att det bidragsgivande bolagets nettointäkt på sikt skall öka.

Aven om avtalade villkor avviker från gällande marknadsvillkor är det ändå inte säkert att en korrigeringsgill göras. Enligt korrigeringsregelns utformning måste nämligen skattemyndigheterna också kunna påvisa att den svenske näringsidkarens inkomst blivit lägre till följd av de avvikande avtalsvillkoren. Mellan rekvisiten prissättning och inkomsteffekt föreligger ett kausalförhållande som är så pass starkt att det innebär att man aldrig kan studera respektive rekvisit isolerat. I det fall en korrigeringsgill skulle vara aktuell måste denna göras av skattedomstol. Skattemyndigheterna har nämligen ingen juridisk behörighet.

Korrigeringsregeln stadgar inte om någon korresponderande nedjustering av inkomst som uppjusterats i utlandet. Det finns inte heller några formella regler om s.k. andrahandsjusteringar. När en inkomstöverföring går i riktningen från dotterbolag till moderbolag, innebär den ekono-

miskt förtäckt utdelning. Enligt svensk rätt kan kupongskatt utgå i dessa fall. När det gäller inkomstöverföringar som företagits i motsatt riktning från moderbolag till dotterbolag är dessa i skatterättsligt hänseende att betrakta som aktieägartillskott. Dessa överföringar innebär skatterättsligt sett inte något kringgående av den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster. Någon omedelbar andrahandsjustering är därför inte här av samma betydelse. Detta innebär å andra sidan att överfört kapital får en felaktig skatterättslig behandling under den tid det står kvar hos det mottagande bolaget. Det uppstår även skatterättsliga konflikter den dag kapitalet skall återbetalas. Som anförts är dessa frågor inte reglerade i svensk rätt. De har inte heller prövats i rättspraxis. Om aktierna i det mottagande bolaget säljs är ett alternativ att inräkna det tillskjutna kapitalet i omkostnadsbeloppet vid beräkningen av realisationsvinsten. Denna lösning har dock ännu inte prövats i rättspraxis. Mycket talar dock för att denna lösning kommer att accepteras vid en sådan prövning.

3. Några konkurrerande bestämmelser

Normalt korrigeras otillättna vinstöverföringar med stöd av korrigeringsregeln. Men om man ser till överföringens ekonomiska innebörd, kan ett korrigerande ingripande de facto även ske - under vissa förutsättningar - med stöd av andra beskattningsprinciper. Ett ingripande kan framför allt ske med hjälp av reglerna om beskattning av förtäckt utdelning och av kapitaltillskott. Oavsett vilken regel som tillämpas är de skatterättsliga reaktionerna till följd av korrigeringen desamma. På så vis utgör dessa konkurrerande regler ingen direkt regelkonflikt.

Problemet med dessa konkurrerande regler är att fastställa storleken på den del av inkomstöverföringen som är att beteckna som förtäckt utdelning respektive kapitaltillskott. I doktrinen har gjorts gällande att det finns en oskriven regel som ger skattemyndigheterna rätt att göra en prövning av kostnadernas skälighet. Någon sådan

rätt till skälighetsprövning finns emellertid inte. En förutsättning för att tillämpa dessa regler är därför, att det i rättspraxis finns klart utkristalliserade fall, när förtäckt utdelning respektive kapitaltillskott föreligger.

Det har också hävdats i doktrinen att ett alternativt justeringsförfarande till korrigeringsregeln är kommunalnalskattelagens allmänna regler för inkomstens beräkning. Detta alternativ till ingripande ter sig i vissa fall vara ett smidigare justeringsförfarande än att använda den mer invecklade korrigeringsregeln. Exempelvis behöver inte rekvisitet intressegemenskap kunna påvisas. Men även här förutsättes det att den del av priset som inte är korrekt är fixerad och känd. I motsats till korrigeringsregeln utgör bestämmelserna inte någon allmän standard som bestämmer vad som är korrekt prissättning. Bestämmelserna stadgar endast hur inkomsten skall beskattas med avseende på vad som är skattepliktig intäkt och vad som utgör avdragsgill kostnad. De utgör däremot inte någon standard i vad avser uppskattning av intäkternas och kostnadernas rätta storlek, eller med andra ord vad som är korrekt prissättning. Det var mot denna bakgrund och i syfte att kunna uppställa regler för öppna koncernbidrag som man tidigare övervägde att införa uttryckliga bestämmelser om prissättning även på det nationella planet.

4. Svensk dubbelbeskattningsavtalsrätt

Sverige tillämpar i sina dubbelbeskattningsavtal en korrigeringsregel liknande artikel 9.1 i OECD:s modellavtal. De varianter som förekommer avser formuleringen av intressegemenskapen. I materiellt hänseende torde ingen större skillnad föreligga mellan dem. Däremot är avtalen i likhet med OECD:s modellavtal snävare än den svenska korrigeringsregeln i vad de avser rättssubjekt som omfattas av avtalen. Enligt avtalen skall rättssubjekten i allmänhet vara företag. Med andra ord kan intressegemenskap endast föreligga mellan företag. Så är det inte i den interna svenska regeln. Av utredningstekniska skäl räcker det med att det råder intressegemenskap med en fysisk person i ut-

landet, dvs det utländska rättssubjektet behöver inte vara ett företag.

Som framhållits tidigare stadgar den svenska korrigeringsregeln inte om någon korresponderande nedjustering av inkomst som uppjusterats i utlandet. Däremot återfinns ett sådant stadgande i 19 av Sveriges ingångna dubbelbeskattningsavtal.³ Flertalet av avtalen är från senare tid. Men stadgandet finns även med i några äldre avtal, exempelvis avtalet med Indien från 1958 och avtalet med Amerika från 1964. I 14 fall stadgar avtalen, att det är skattebeloppet som påförts för inkomsten som skall justeras. I 3 fall stadgar avtalen, att man bör eller kan justera inkomsten i stället.⁴ Avtalet med Jamaica innehåller två olika möjligheter. I första hand skall inkomsten justeras. Men detta förutsätter dock, att man godtar den av den andra staten utförda omfördelningen. Om så inte är fallet skall staterna söka nå en ömsesidig överenskommelse. Enligt det internordiska avtalet behöver man endast överväga en korresponderande justering av inkomsten. Någon annan skyldighet utöver att överväga en justering föreligger således inte.

5. Rättspraxis i vad avser prissättningsfrågor

Praxis med avseende på prissättningsfrågor är mycket sparsam. De rättsfall som finns är inte alltid lättolkade. Det framgår exempelvis inte alltid vilken skatterättslig grund som tillämpats. Här återges en sammanfattning av rättsläget. Min ambition är inte att avgränsa denna uteslutande till fall rörande korrigeringsregeln utan även behandla fall där andra konkurrerande metoder använts. Ambitionen är inte heller att presentera en fullständig kartläggning av praxis.

³Ett korresponderande stadgande återfinns i dubbelbeskattningsavtal med följande länder: Amerikas Förenta Stater, Australien, Bangladesh, Indien, Irland, Jamaica, Kina, Luxemburg, Malta, Pakistan, Singapore, Spanien, Sri Lanka, Storbritannien och Nordirland, Trinidad och Tobago, Tunisien, Ungern och Östtyskland. Det finns även med i det internordiska dubbelbeskattningsavtalet.

⁴Så är fallet i avtalen med Amerikas Förenta Stater, Indien samt Storbritanniern och Nordirland.

5.1. Inkomstslag

En central fråga är på vilka inkomstslag korrigeringsregeln är tillämplig. Frågan har tidigare diskuterats ovan i avsnitt 2.3. I RA 1983 1:13 (Industri-Leasing Aktiebolag ILAB) har den delvis berörts. RegR fastslår där att regeln inte är tillämplig vid beräkning av realisationsvinst. Man framhåller, att utformningen av korrigeringsregeln talar för att den, såvitt gäller näringsidkare som är skattskyldig för rörelse, avser endast sådana inkomstöverföringar som påverkar inkomsten av rörelsen. RegR synes ha anlagt ett synsätt som närmast bygger på ett slags förvärvskälleteorier, vilket innebär att det avgörande för regelns tillämplighet bestäms uteslutande av vad som anses utgöra näringsidkarens huvudsakliga förvärvskälla. Detta innebär att när man väl har bestämt denna förvärvskälla utesluts från regelns tillämplighet alla andra inkomster som inte är hänförliga till denna. En bidragande orsak till fallets utgång kan ha varit - även om detta inte framgår av domskälen - att svensk rätt inte tillämpar principen förtäckt realisationsvinst. Dessutom tillämpar svensk rätt den s.k. kontinuitetsprincipen vid egendomsöverlåtelse inom bolagskoncerner. Denna princip innebär att rörelsetillgången behåller sin skatterättsliga karaktär hos det mottagande bolaget.

5.2. Varutransaktioner

Antalet rättsfall som avser varutransaktioner är fåtaligt. Första gången som korrigeringsregeln överhuvud tillämpades oavsett slag av transaktion är i fallet RA 1948 not Fi 776 (Svenska Aktiebolaget Philips). Målet är intressant endast därför att det förefaller som om det var fel bolag som man uppjusterade. Något prejudicerande värde har målet däremot inte. Det har ändå haft stor betydelse, då dess utgång legat till grund för ett annat mål, nämligen det välbekanta kupongskattemålet RA 1952 ref 39. I detta mål fastställde regeringsrätten att kupongskatt skall utgå vid förtäckt

aktieutdelning mellan svenskt dotterbolag och utländskt moderbolag.

Övriga rättsfall avser alla s.k. renodlade omfaktureringsfall. Dessa rättsfall kännetecknas av att ett bolag i utlandet satts in som ett mellandled för att samla upp vinstmedel, som härrör antingen från fördyrade inköp från utlandet eller från försäljning till underpris till utlandet. Inte i något fall har det utländska bolaget haft någon egen verksamhet mer än att fungera som ett s.k. brevlådeföretag. Totalt finns fyra sådana rättsfall, varav två är av senare datum. I tre fall var det utländska dotterbolaget lokaliserat till Schweiz och i ett fall till Liechtenstein. I samtliga fall uppjusterade man de svenska företagens inkomst.

I de två första rättsfallen RA 1969 not Fi 1084-1087 (Teredo Maskin Aktiebolag) och RA 1969 not Fi 1591 (Konfektions Aktiebolaget Norén & Rippner) tillämpades skattelagstiftningens allmänna grunder för ingripandet mot omfaktureringsförfarandet. Det är osäkert vilket preciderande värde fallen egentligen kan tillskrivas, då tolkningsgrunden i bägge är svag. Fallen är också äldre notismål. I de två senare fallen RA 1979 Aa 121 (Engströms skinnvarufabrik Aktiebolag) och RA 1980 Aa 114 (Kentruck Aktiebolag) tillämpades i stället korrigeringsregeln. En förklaring till de två olika beskattningsgrunderna kan vara ägarförhållandena i företagen med intressegemenskap. I de förra fallen (i vart fall i RA 1969 not Fi 1084-1087) förelåg en indirekt intressegemenskap mellan de svenska företagen och de i utlandet domicilierade brevlådeföretagen. I de senare fallen förelåg i stället ett direkt ägandeförhållande, där de utländska brevlådeföretagen var dotterbolag till de svenska företagen. Med hänsyn till att de föregående fallen är äldre notismål, dessutom med svaga tolkningsgrunder, kan man av naturliga skäl inte dra någon exakt slutsats om deras tillämpade beskattningsgrund.

I doktrinen har den uppfattningen framförts att det skulle vara mera korrekt att ingripa mot omfakturering med stöd av skattelagstiftningens allmänna regler för hur inkomsten skall beräknas än att tillämpa korrigeringsregeln.

Det förekommer ibland att den föregående beskattningsgrunden också används i den praktiska tillämpningen. Mot denna uppfattning står dock det förhållandet att dessa regler på intet sätt medger någon rätt att fränkänna civilrättsligt giltiga avtal skatterättslig verkan. Kommunalskattelagen medger inte skattemyndigheterna någon rätt att bedöma huvuvida transaktioner är affärsmässigt motiverade utan endast att bedöma om transaktionerna innebär privat levnadskostnad. Ovan har också framhållits, att dessa bestämmelser inte heller utgör någon allmän standard, som bestämmer vad som är korrekt prissättning. Det är den funktionen korrigeringsregeln fyller. Denna funktion är också viktig när det gäller s.k. omfaktureringar. I dessa transaktioner inbegripes minst tre olika företag. Korrigeringsregeln undersöker här huruvida de i brevlådeföretaget uppsamlade vinsterna verkligen härrör från det svenska företaget. Teoretiskt sett kan vinsterna likaväl härröra från det i transaktionen tredje inbegripna företaget. Det föreligger inte sällan intressegemenskap mellan dessa tre involverade företag.

I den praktiska tillämpningen tillåter man retroaktiv prissättning. Hur denna form av prissättning skall bedömas i skatterättsligt hänseende är dock inte reglerat. Frågan om den skatterättsliga bedömningen har inte heller ställts på sin spets i något regeringsrättsavgörande. Den har däremot bedömts i RRK K 79 1:3 (Svenska Telemekanik AB). KammarR ansåg att retroaktiv prissättning i sig är skatterättsligt godtagbar såvitt avtal därom verkligen träffast. I målet var prisjusteringen inte större än den allmänna kostnadsutvecklingen. KammarR framhöll också, att sammanlagt debiterat pris inte heller var högre än det i allmänhet gällande. Retroaktiv prissättning har också tillåtits i andra mål från lägre rättsinstans.

Retroaktiva prisregleringar skapar de facto utrymme för resultatutjämnande effekter mellan beskattningsåren. Med hänsyn till den allmänna principen om beskattningsårets slutenhet, bör man kanske vara restriktiv mot sådana prisregleringar som indirekt innebär otillåten resultatutjämning.

5.3. Finansiella transaktioner

Underlåtenhet att ta ut ränta, eller uttagande av för hög eller för låg ränta, på koncerninterna lån bedöms i svensk rätt som otillåten vinstöverföring. Ett korrigerande ingripande kan därför ske med stöd av korrigeringsregeln. I RÅ 1970 not Fi 923 (förhandsbesked) fastställde RegR att korrigeringsregeln var tillämplig på underränta på två lån som ett svenskt moderbolag lämnat ett engelskt dotterbolag vilket gick dåligt och därför inte kunde erlægga en marknadsmässig ränta. Fallet är svårtolkat. En sannolik förklaring till målets utgång torde ha varit den låga affärsaktiviteten mellan bolagen.

RegR har emellertid i två senare rättsfall fastställt att man, under vissa förutsättningar, kan göra avsteg från principen om marknadsmässig ränta. I RÅ 1979 1:40 (C.O Öberg & Co Aktiebolag) hade ett svenskt moderbolag inte tagit ut någon ränta på lån till ett helägt portugisiskt dotterbolag. Dotterbolaget var ett tillverkningsbolag, som sålde sin produktion utslutande till moderbolaget. Om dotterbolaget hade haft att erlægga ränta på sina skulder till moderbolag skulle dotterbolagets produktionskostnader ha stigit med räntans belopp. Dotterbolaget skulle i sådant fall i motsvarande mån ha höjt priset på sin produktion. I förlängningen hade moderbolagets inkomst inte blivit lägre varför korrigeringsregeln inte var tillämplig. RegR anlade här således en helhetsbedömning av bolagens transaktioner.

I RÅ 1980 1:59 (Telefonaktiebolaget LM Ericsson) befästes RegR:s helhetsbedömning ytterligare. Även här gällde frågan svenskt moderbolags underlåtenhet att ta ut ränta på fordringar hos utländskt närstående bolag. Denna gång anlade RegR en avsevärt vidare helhetsbedömning. I sin motivering uttalade nämligen RegR, att bedömningen av korrigeringsregelns inkomstrekvisit inte kan begränsas till enstaka led i förbindelserna mellan bolagen. Någon öronmärkning av vilka transaktioner som skulle beaktas i bedömningen ansåg RegR inte vara nödvändig. Någon påtaglig bevisning förekom inte i målet.

Det kan således konstateras, att helhetsbedömningen i LME-fallet går mycket längre än i öbergfallet. Hur pass mycket längre är dock inte möjligt att bestämma. Tolkningen av fallet försvåras dessutom av att man ställt ett lågt beviskrav på moderbolaget. Genom de bägge fallen har RegR fastslagit att det vid räntefria lån kan föreligga omständigheter som gör att man kan frångå en tillämpning av korrigeringsregeln. Med hänsyn till helhetsbedömningens innebörd torde samma synsätt även kunna tillämpas på andra slag av transaktioner.

Från materiell synpunkt innebär helhetsbedömningen ett slags kompensationsinvändning, som processuellt sett vilar på annan grund än kvittningsinvändningar. Ser man till rättsföljden av de två grunderna föreligger ingen skillnad ekonomiskt sett mellan dem. Mot denna bakgrund bör kompensationsinvändningar skatterättsligt bedömas på samma sätt som kvittningsinvändningar. Detta gäller exempelvis kravet på bevisning och upprätthållande av principen om beskattningsårets slutenhet.

En förutsättning för att tillämpa en helhetsbedömning torde vara, att det har förekommit affärsaktiviteter inom koncernen som gagnat det svenska bolagets rörelseresultat. Det torde således vara fråga om samma tankegång som ligger bakom den i förarbetena uttalade principen om en försiktig bedömning av koncernens transaktioner. Härigenom har helhetsbedömningen ett indirekt stöd i förarbetena.

I RA 1984 1:16 (Edet Aktiebolag) har denna princip också åberopats som skäl för att inte korrigera ett räntefritt lån mellan svenskt moderbolag och utländskt dotterbolag. RegR menade där, att moderbolaget genom sitt försök att via dotterbolag komma in på en ny marknad, fick anses ha haft affärsmässiga skäl att i ett uppbyggnadsskede inte betunga dotterbolagen med räntor för de investeringar som gjordes genom lånen. Enligt RegR var dessa skäl förenliga med principen om försiktig bedömning. Den omständigheten att en prognos inte infrias bör naturligtvis inte inverka negativt på bedömningen av bolagets prissättning.

Problemet med hur dotterbolagens lånefinansiering skall behandlas i skatterättsligt hänseende har onekligen

två sidor. Samtidigt som målet mot Edet AB pågick, förde skattemyndigheterna även process mot Mobil Oil AB. I det förra målet, som alltså gällde ett svenskt moderbolag som lämnat ett räntefritt lån till utländskt dotterbolag, hävdade man att moderbolaget skulle beskattas för en beräknad ränta. I det senare fallet, som gällde ett utlandsägt dotterbolag i Sverige, hävdade man att en för hög lånefinansiering skulle betraktas som tillskott av eget kapital, varför avdrag för ränta skulle vägras med stöd av korrigeringsregeln. I dessa mål hävdade skattemyndigheterna således en diametralt motsatt uppfattning. Skattemyndigheterna förlorade även målet mot Mobil Oil AB. Skatterätten fann nämligen, att korrigeringsregeln inte var tillämplig på underkapitalisering. Frågan om den är tillämplig på disproportionella förhållanden mellan eget och främmande kapital har ännu ej prövats av regeringsrätten. Enligt min mening är korrigeringsregeln inte tillämplig på sådana förhållanden.

5.4. Överföring av immateriella rättigheter

Korrigeringsregeln är sannolikt inte tillämplig på royalty som betalas till utlandet från svensk källa, då royalty enligt intern svensk rätt beskattas här i riket. Härigenom hamnar bägge inkomstkällorna i den svenska jurisdiktionen. Däremot är korrigeringsregeln tillämplig på royalty som utbetalas till Sverige från utländsk källa. Några fall som direkt tagit sikte på ersättningsens form och belopp såvitt gäller armlängdsprincipen finns inte. I ett svårtolkat mål RA 1972 not Fi 1466 (E. Ottosson) förefaller det onekligen som om man fränkänt ett civilrättsligt giltigt avtal om underlicensiering skatterättslig verkan. Om så skulle vara fallet måste kritik riktas häremot. Någon rättslig grund för detta finns nämligen inte i svensk skatterätt. Samma betraktelsesätt anlades av kammarrätten i Stockholm i målen mot Cinematograph Aktiebolag. Detta bolag hade upplåtit distributionsrätten till vissa filmer till ett i Schweiz domicilierat bolag, Persona Film AG. Bägge bolagen ägdes direkt av Ingmar Bergman. Persona var ett i Schweiz lagli-

gen bildat och självständigt rättssubjekt. Upplåtelseerna av visningsrättigheterna från Cinematograph till Persona och från Persona till olika filmbolag grundade sig på oantastliga avtal. Kammarrätten underkände emellertid avtalen för två filmer (En passion och Riten) då den inte fann dem vara affärsmässigt betingade. De skattekonsekvenser som en sådan bedömning medför skall inte kommenteras här. Däremot hade givetvis inget hindrat att avtalsvillkoren i sig hade prövats enligt korrigeringsregeln eller att överenskommelserna hade prövats utifrån andra beskattningsgrunder. Enär avtalsvillkoren inte förefaller ha varit marknadsmässiga, hade en viss inkomstjustering ändå kunnat göras. Problemet var i och för sig att skattemyndigheterna inte förebringade någon sådan utredning. För en tredje film (Beröringen) ansåg kammarrätten däremot att Persona haft affärsmässig betydelse för Cinematograph. Här skedde därför inte någon inkomstjustering, trots att avtalsvillkoren inte var marknadsmässiga. Det är också anmärkningsvärt att kammarrätten grundade sitt beslut att fränkänna avtalen rättslig verkan på korrigeringsregeln. Ett sådant beslut går dock inte att söka stöd för i korrigeringsregeln. Denna regel innebär ju i stället att upplåtelseavtalen som sådana accepteras, men däremot inte den prissättning som tillämpats. Det är detta som regeln är avsedd att korrigera.

När det gäller överlåtelse av immateriell rättighet finns ett intressant rättsfall, RA 1979 1:98 (Aktiebolaget Findus). Det pekar på betydelsen av att i rätt tid få kännedom om en överlåtelse. I fallet hade överlåtelsen skett flera år före det aktuella beskattningsåret. RegR fastslår att korrigeringsregeln därför inte var tillämplig. Den var inte heller tillämplig på utbetalda royaltybelopp då dessa var skäliga i förhållande till värdet på de upplåtta rättigheterna. Såväl doktrin som skattemyndigheter har hävdat att överlåtelsen av rättigheterna skedde utan vederlag och att rättigheterna kunde flyttas över till utlandet utan beskattningskonsekvenser. Från rättspolitisk synpunkt är detta enligt min mening en misstolkning. I själva verket betalade det utländska bolaget närmare 40 miljoner kronor för rättigheterna. Av skatteskal fördes dessa emellertid

först över av det säljande bolaget till ett annat svenskt bolag i syfte att omvandla löpande inkomster till kapitalvinster. För att dölja detta, och för att vänta ut tiden för eftertaxering, fick rättigheterna först förvaras där i fem år. Därefter såldes aktierna i bolaget. Fallet handlar därför egentligen om hur man förvandlar löpande inkomster till kapitalvinster, samt hur man döljer detta i syfte att vänta ut tidsfristen för eftertaxering.

5.5. Tjänsteprestationer

Ett fall av stort intresse beträffande tjänsteprestationer är RA 1984 1:83 (Upjohn Aktiebolag). Fallet gäller huruvida ett skäligt vinstpåslag måste ingå i priset på tjänsteprestationer. Även om fallet i och för sig avser tjänster torde det vara vägledande för andra slag av prestationer. Rättsfrågan är uteslutande av principiell art. Det svenska bolaget hade med ett utländskt systerbolag träffat avtal, som innebar att det svenska bolaget endast erhöll kostnadstäckning för vissa av sina tjänster. Det allmänna menade, att ett oberoende företag inte hade träffat ett avtal, som inte medförde vinst för utförda tjänster. Det yrkades därför att ett vinstpåslag skulle göras med 10 procent på debiterade ersättningar. RegR biföll emellertid inte yrkandet. Man ansåg att det allmänna inte visat vad det svenska bolaget erhållit i ersättning för sina tjänster och huruvida denna ersättning understeg marknadsmässigt pris. Den viktigaste slutsats man torde kunna dra av fallet är att RegR slagit fast, att man inte kan tillämpa en sådan schablonmetod, som det allmänna förordade, ensam för sig, utan att det även behövs ytterligare bevis för att prissättningen inte är skatterättsligt riktig.

I svensk rätt finns ingen reglering av hur koncerngemensamma tjänster skall behandlas i skatterättsligt hänseende. I princip finns endast skattelagstiftningens allmänna regler för att beräkna inkomsten. Därtill kan givetvis även korrigeringsregeln läggas. Att svenska dotterbolag tillåts dra av bidrag till utländska moderbolag eller annat närstående bolag i utlandet för att täcka kostnader

för dessa typer av tjänster har dock bekräftats av ett flertal fall i rättspraxis. Dessa fall har alla avsett avdragsrätt för bidrag till koncerngemensamma tjänster. Några fall där omvända förhållandet varit för handen, där ett moderbolag ansetts skyldigt att debitera utländska dotterbolag för koncerngemensamma tjänster, finns däremot inte. Sannolikheten torde vara liten att vinna bifall för ett sådant krav.

Problemet med koncerngemensamma kostnader är inte att bedöma huruvida kostnaderna är avdragsgilla eller ej, utan i stället hur man skall bedöma avdragets storlek. Det vill säga hur kostnaderna skall fördelas inom koncernen. Här är praxisbildningen utomordentligt mager. I stort sett har praxis endast fastslagit att man godtar en kostnadsfördelning baserad på något nyckeltal (Cost-funding method eller the fixed-key method). Därvid har ett anmärkningsvärt lågt krav accepterats på utredning om kostnaderna. RegR har de facto i ett fall (opublicerad del av målet mot Edet AB; se ovan avsnitt 5.3) ansett att det är det allmänna som helt har bevisskyldigheten i denna del och till och med medgivit avdrag, trots att den skattskyldige över huvud inte velat medverka till att klarlägga vad kostnaden avser. Enligt min mening är det mer naturligt att det i stället är det svenska dotterbolaget som skall styrka att yrkade avdrag verkligen är avdragsgilla omkostnader. Det skall dock framhållas att fallet avsåg fråga om eftertaxering vilket försvårar bedömningen av ställt beviskrav.

Det är under alla omständigheter otillfredställande att RegR ställt olika krav på bevisning, eller rättare sagt fördelat bevisbördan olika, beroende på vad för slag av transaktion det är fråga om. I RA 1983 Aa 194 (Elektroborg AB), som avsåg fråga om avdragsrätt för utbetalda provisionersättningar, slog RegR fast att det är den skattskyldige som skall styrka yrkade avdrag och inte det allmänna, trots att det var fråga om eftertaxeringsmål.

5.6. Koncernbidrag som utgör omkostnad⁹

I svensk rättspraxis medges avdragsrätt för koncernbidrag som utgår mellan ett svenskt och ett utländskt bolag, mellan vilka intressegemenskap råder, förutsatt att bidraget utgör driftkostnad i det svenska bolagets förvärvskälla. En allmän förutsättning är givetvis, att affärsaktiviteter förekommer mellan bolagen, dvs bidraget avser åtgärder som ökar det svenska bolagets försäljning till det utländska dotterbolaget. Normalt överförs bidraget genom att tillämpa felaktig internprissättning. De rättsfall som finns på detta område gäller alla bidrag från svenskt moderbolag till dotterbolag i utlandet. Då dessa bidrag bedöms enligt skatterättens allmänna grunder för inkomstberäkningen, torde det i princip inte föreligga något hinder för att bidrag även kan lämnas i den andra riktningen. Sannolikt torde dessa bidrag bedömas mera restriktivt, i syfte att förhindra kringgående av reglerna om förtäckt utdelning.

Bidrag torde dock inte kunna ges i ett resultatutjämnade syfte. En förutsättning för avdrag är nämligen att bidraget avser täckande av sådana kostnader som det givande bolaget hade fått avdrag för om det i stället hade direkt stått för kostnaden. Bidrag som syftar till att täcka förluster torde därför inte vara avdragsgilla.

En i praxis obesvarad fråga är med vilket belopp som avdrag medges. Den har delvis prövats i RÅ 1981 Aa 81 (PÅ-gens Familjebageri AB), men utan att RegR behövt ta ställning till hur avdragets storlek skall beräknas. Enligt förarbetena torde det dock inte vara möjligt att ange några allmänna beräkningsgrunder, utan de torde få bedömas efter omständigheterna i det enskilda fallet.

⁹I svensk rätt skiljer man mellan öppna koncernbidrag och koncernbidrag som utgör omkostnad. Det förra slaget av bidrag regleras numera i 2 § 3 mom. lagen om statlig inkomsskatt. Dessa regler gäller dock endast öppna koncernbidrag som ett svenskt koncernbolag lämnar ett annat svenskt koncernbolag. Bidraget är avdragsgillt för givande bolag och skattepliktigt för mottagande bolag. Även när avdragsrätt inte föreligger enligt dessa regler, kan avdrag för koncernbidrag under vissa förutsättningar ändå medges. En av dessa förutsättningar är bl.a. att bidraget kan anses utgöra omkostnad i givarens verksamhet. Därav benämningen koncernbidrag som utgör omkostnad.

6. Avslutande synpunkter

En central fråga när man formaliserar armlängdsprincipen är hur den tekniskt skall utformas. Som beskrivits ovan är principen i svensk rätt utformad som en abstrakt norm utan några närmare anvisningar, mer än innebörden av rekvisitet intressegemenskap. I andra länder har den utformats som en norm bestående av omfattrika detaljbestämmelser som exakt reglerar hur den skall tillämpas på olika situationer. Men ju mer detaljerade dessa bestämmelser är, desto svårare torde de i praktiken vara att tillämpa. Detta framgår inte minst av amerikansk rätt, där bestämmelserna under sec. 482 fått en teknisk utformning som starkt kan ifrågasättas. För vissa bestämmelser är precisionskravet så högt att de i praktiken sällan kan tillämpas på de i bestämmelserna föreskrivna transaktionerna. Istället har man fått använda andra subsidiära bestämmelser med lägre precisionskrav. Vidare har endast sådana typer av transaktioner reglerats, där det är möjligt att göra prisuppskattningar. Transaktioner där det är svårare att göra dylika uppskattningar har normalt lämnats oreglerade.

Enligt min mening bör armlängdsprincipen tekniskt utformas som en abstrakt norm. Därigenom får principen sådan räckvidd att den torde täcka mångfalden av internationella transaktioner. I och för sig hindrar inget att man fyller ut denna norm med närmare anvisningar om hur den praktiskt skall tillämpas i olika situationer. Men dessa situationer är av sådan kvantitet och komplexitet att det inte är realistiskt. Vidare skiftar uppläggningsen av transaktioner mellan olika företag. Risken är stor att man endast lyckas reglera områden som är lättreglerade, medan områden som är svårare att reglera lämnas utanför. Och det torde knappast vara de lättreglerade områdena som är i behov av en reglering. Enligt min mening framstår det som mer naturligt att praxis fyller ut denna abstrakta norm. Vid denna utfyllnad bör man givetvis eftersträva lösningar som bidrar till att göra den internationella skatterätten mer enhetlig. Därvid fyller de två av OECD utgivna rapporterna *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* en viktig funktion.

Ser man till svensk rättspraxis finns egentligen inte ett enda rättsfall som berör konkreta prissättningsfrågor. Inte heller andra frågor avseende korrigeringsregelns materiella innehåll, utom frågan om regelns tillämplighet på inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. De svenska fallen är i huvudsak inriktade på principiella frågeställningar. Med rättspraxis som utgångspunkt föreligger inte något behov av andra anvisningar än de nu gällande. Däremot bör de skevheter som utkristalliserats i rättspraxis åtgärdas. Detta kan lätt ske i ett förarbetsuttalande i samband med en revidering av regeln. Enligt min mening bör korrigeringsregeln i varje fall undergå en viss redaktionell revidering, så att den bättre sammanfaller med den av OECD rekommenderade regeln. En fråga av stor betydelse är på vilket sätt man kan inkorporera de två OECD-rapporterna i svensk rätt - om detta skulle anses vara en lämplig åtgärd - utan att behöva formalisera dem. Jag lämnar dock frågan öppen.

Gustaf Lindencrona och Nils Mattsson

Generalrapport

1. De multinationella företagens ekonomiska betydelse

Trots att de nordiska länderna uppvisar i mycket en likartad industristruktur, är ändå skillnaderna i flera avseenden stora. Det visar sig också i den ekonomiska betydelsen av multinationella företag för den inhemska industriverksamheten, för exporten och för importen.

Mätningar av storleken av koncerninterna transaktioner över landsgränserna har inte gjorts samordnade i de fyra nordiska länderna och sådana är kanske också svåra att göra. (Se dock Lodin, Internationella företags beskattning, NSFR 6.) Det är därför inte möjligt att lämna noggranna uppgifter om betydelsen av de regler i skattelagstiftningen, som berör internprissättning mellan företag, där den ena har hemvist i utlandet och den andre har hemvist i det egna landet.

I Norge anger nationalrapportören att ungefär 15 av de 100 största norska bolagen tillhör en multinationell koncern med säte i utlandet. Det utländska inflytandet är, inte förvånande, särskilt markerat inom området för oljeutvinning på den norska kontinentalsockeln. Det är också på detta område som det största intresset är riktat från lagstiftarens och skattemyndigheternas sida. För övrigt kan man enligt den norske nationalrapportören räkna med att koncerninterna transaktioner över gränserna omfattar en relativt liten andel av den totala exporten och importen.

Det framkommer tämligen tydligt av rapporterna att utrikeshandeln ökat under senare år och i vissa länder har denna utveckling varit särskilt klart uttalad. Från finländsk sida har nettoinvesteringarna i utlandet ökat mycket kraftigt under 1980-talet. Finländska nettoinvesteringar i utländska bolag med minst 10 % i finsk ägo utgjorde år 1986 3,5 miljarder mark, medan motsvarande belopp 10 år tidigare var 110 miljoner mark. Det kumulerade nominella värdet av dessa investeringar var vid utgången av 1986 13,6 miljarder mark.

I den danska nationalrapporten finns viss statistik redovisad över hur utländskt ägda danska företag fördelar sig på olika länder. Härav framgår att i stort är investeringarna gjorda av företag i länder med vilka Danmark har omfattande handel. Det finns all anledning anta att detta är ett drag som inte endast är typiskt för Danmark.

Den allmänna iakttagelsen kan också göras, att befintlig statistik synes vara mer noggrann när det gäller att fastställa det utländska inflytandet i inhemsk handel och industri än egna investeringar utomlands.

Bristen på statistik medför svårigheter och antagandena om betydelsen av koncerninterna transaktioner över gränserna måste därför bli vaga. Det kan observeras, att i den danska nationalrapporten antar man att en betydande del av den danska industriexporten sker genom koncerninterna transaktioner. Med ungefär samma underlag kommer däremot den norske nationalrapportören till konklusionen, att - bortsett från oljeaktiviteter - är det fråga om en relativt liten andel, som utgör koncerninterna transaktioner.

2. Koncernbeskattningens allmänna utformning

Allmänt sett kan den principen anses gälla i alla de fyra nordiska länderna, att vinsten i koncernbolag bör i görligaste mån beskattas på samma sätt som den skulle ha beskattats såvida alla företag i koncernen varit förenade i ett och samma bolag (den s k neutralitetsprincipen).

Denna regel gäller för bolag, som finns inom landets gränser. När det gäller koncerner, som även innehåller utländska bolag, är förhållandena andra. I allmänhet gäller då den regeln, att neutralitetsprincipen inte tillämpas. Neutralitetsprincipen är således begränsad till inhemska koncerner. Reglerna är emellertid olika i olika nordiska länder och särskilt Danmark har en gentemot utländska bolag mer generös lagreglering än de övriga länderna.

Samtliga länder utgår från att varje bolag i koncernen är ett självständigt skattesubjekt, som skall inlämna en egen självdeklaration. Det finns inga regler om en sammanläggning t ex på grundval av koncernräkenskaper. Den metod, som finns t ex i den federala lagstiftningen i USA om "consolidated tax return", saknas i Norden.

För att uppnå en skattemässig neutralitet i koncernbeskattningen är det framför allt två regelkomplex, som är betydelsefulla. Det ena är (i de länder detta är nödvändigt) ett stopp mot kedjebeskattnig. Dessa regler är inte endast viktiga för utdelningar inom en koncern utan även mellan bolag, där innehavet understiger den storlek, som är nödvändig för att en koncern skall anses föreligga. Det andra regelkomplexet är bestämmelser, som medger överföringar av skattepliktiga vinster från ett bolag till ett annat. Sådana överföringar är nödvändiga, främst när ett bolag inom koncernen gått med förlust och det finns risk att bolaget inte kan utnyttja förlusten på det sätt som är stadgat i de vanliga förlustutjämningsreglerna. I andra sammanhang däremot är intresset för utjämnig mindre, eftersom bolagsskattesatserna i allmänhet är proportionella.

Koncernbegreppet är noggrant definierat i aktiebolagslagarna i de nordiska länderna. Det kan här också framhållas, att dessa bygger på ett samarbete, som medfört betydande likheter på flera punkter mellan de olika ländernas regler. Däremot är det i allmänhet så att de skattemässiga bestämmelserna inte bygger på de civilrättsliga reglerna utan noggranna bestämmelser i skattelagarna anger förutsättningarna för tillämpning i olika avseenden.

För att hindra kedjebeskattnig finns således regler, som innebär att skattefrihet under givna förutsättningar föreligger, när ett bolag med visst inflytande i annat bolag från det sistnämnda mottar utdel-

ning. Dessa regler är beskrivna i nationalrapporterna från Danmark, Finland och Sverige.

I Danmark och Sverige är regeln den, att det mottagande bolaget för skattefrihet i allmänhet skall äga 25 % av aktierna (i Sverige 25 % av röstetalet) i det bolag, som verkställer utdelningen. Det är här av intresse att konstatera att reglerna i Danmark i flera hänseenden likställer utländska och inhemska dotterbolag - åtminstone när det utländska bolaget har sitt säte i ett land med en aktiebolagsbeskattning, som är likartad med den danska. Om detta krav inte är uppfyllt kan det danska bolaget ändå få avräkna den del av dotterbolagets utländska skatt, som faller på utdelningen.

I Sverige är utdelning från utlandet skattefri i två fall. Det kan i dubbelbeskattningsavtal särskilt ha angivits, att utdelning från bolaget i det andra avtalsslutande landet skall vara skattefri i det svenska bolaget, om förutsättningarna i övrigt är sådana att skattefrihet skulle ha förelegat om det utländska bolaget, som verkställt utdelningen i stället skulle ha varit svenskt. Det andra fallet är det, då riksskatteverket lämnat dispens enligt SIL och förklarat att utdelningen skall vara skattefri. Vissa allmänna förutsättningar för att dispens skall lämnas finns särskilt angivna i lagtexten.

Vid utdelning från inhemskt bolag till utländsk ägare utgår i allmänhet en kupongskatt. Denna skatt är ett avdrag på det utdelade bruttobeloppet och tas ut som en källskatt. Skattesatsen varierar (Finland 25 %, Sverige 30 %), men begränsas i allmänhet i de dubbelbeskattningsavtal, som ingåtts.

Finland, Norge och Sverige använder, för att tillåta överföring av vinstmedel från ett bolag till ett annat inom samma koncern, metoden med koncernbidrag. I länder med både kommunal och statlig beskattning är möjligheterna till utjämning i den kommunala beskattningen helt eller delvis begränsade. Det utbetalade bolaget får, när uppställda förutsättningar är uppfyllda, avdrag för utbetalat koncernbidrag, som samtidigt blir skattepliktigt hos mottagande bolag. Koncernbidrag kan dock endast medges, när moderbolaget har den överväldigande andelen av bolaget i sin hand (90 % är en gräns i Finland, Norge och Sverige). Denna regel om koncernbidrag har dock medfört att behovet av koncern-

interna transaktioner som en metod att utjämna resultatet mellan koncernbolag kraftigt minskat.

Samtidigt gäller dock reglerna om koncernbidrag endast mellan inhemska bolag. Det är därför på detta område, som trycket lättat. På det internationella planet är däremot prissättning fortfarande det främsta alternativet att utjämna resultatet (om detta anses viktigt och möjligt).

De danska reglerna är utformade på ett annat sätt, även om syftet är likartat. Koncernbolag kan - under närmare i lag angivna villkor - sambeskattas. Detta innebär att de enskilda koncernbolagens inkomster sammanläggs och nettot beskattas, varvid det är möjligt att kvitta ett skattemässigt underskott i ett bolag mot överskott i ett annat.

För att en sådan sambeskattnings skall kunna godkännas fordras i princip att samtliga aktier i dotterbolaget ägs av moderbolaget eller av moderbolaget tillsammans med andra koncernbolag. Utländska dotterbolag kan sambeskattas tillsammans med danska.

Särskilda skatteregler finns också i vissa fall vid fusioner av koncernbolag.

Under vissa förutsättningar är det också i de nordiska länderna möjligt att överföra en tidigare avdragsgill avsättning till fond eller liknande från ett koncernbolag till ett annat.

Ett vanskligt område är de (ofta i praxis utbildade) regler, som anger förutsättningarna för överföring av tillgångar från ett bolag till ett annat till ett pris understigande marknadsvärdet utan att några skatteeffekter inträder. Vi får i detta hänseende hänvisa till de olika nationalrapporter, som behandlar frågan. I många länder finns denna möjlighet att överföra tillgångar - ibland fordras att en hel verksamhet överförs - utan att, när det gäller omsättningstillgångar, den dolda reserven behöver upplösas, eller, när det gäller anläggningstillgångar, att realisationsvinstbeskattnings eller annan beskattning inträder.

Däremot kan dock den allmänna slutsatsen dras, att kontrollen av internprissättningen är viktigare när det gäller transaktioner mellan ett utländskt och ett inhemskt bolag än när det är fråga om två inhemska bolag. Ett pris, som inte överensstämmer med marknadspriset,

kan lättare och på flera områden accepteras i det senare fallet än i det förra.

3. Korrigeringsregeln avseende internprissättning inom multinationella koncerner

Den särskilda korrigeringsregeln bygger i alla de fyra nordiska länderna på den s k "arm's length"-principen. Avtalsvillkor mellan parter i intressegemenskap skall för att skatterättsligt kunna accepteras överensstämma med villkor som skulle, i ett likartat avtal, ha träffats mellan oberoende parter. Endast Danmark har på ett begränsat område (för utländska försäkringsbolag med verksamhet i Danmark) en annan regel, som har formen av globalmetod.

De flesta nordiska länder företer dessutom såtillvida likheter, som korrigeringsregeln är riktad på förhållandet mellan utländska och inhemska företag. Norge utgör i detta sammanhang såtillvida ett undantag som själva huvudbestämmelsen gäller alla skattskyldiga som fått sin förmögenhet eller inkomst reducerad på grund av intressegemenskap med annan. Särskilda regler finns dock (om bevisbördan, se nedan i detta avsnitt), som är inriktade på avtalsförhållandena mellan utländska och inhemska bolag.

Reglerna gäller både i de fall då ett utländskt moderbolag har ett inhemskt dotterbolag och då ett inhemskt moderbolag har ett utländskt dotterbolag. Den danska regeln syftar visserligen endast uttryckligen på den första situationen men den tillämpas dock på båda fallen. Det skall här understrykas, att den danska regeln dessutom även omfattar filialförhållanden. Har ett utländskt bolag en filial med ett fast driftställe i Danmark skall korrigeringsregeln kunna tillämpas.

Korrigeringsregeln har något olika tillämpningsområden i annat avseende. I Finland skall regeln tillämpas på skattskyldig som driver rörelse i Finland och fått sin inkomst av rörelsen nedsatt genom avtalsvillkor påverkade av intressegemenskapen. I Sverige skall bestämmelsen tillämpas på skattskyldig som är näringsidkare. I praxis har

detta tolkats så att för rörelseidkare skall regeln inte tillämpas på t ex inkomster vilka skall beskattas som realisationsvinst. I Danmark är bestämmelsen tillämplig på bolag, föreningar och liknande i sina handelsmässiga och ekonomiska förbindelser med utländskt kontrollerande verksamhet. I Norge är bestämmelsen allmänt hållen i detta avseende. Bestämmelsen gäller skattskyldig, som får sin förmögenhet eller inkomst reducerad.

Denna generalrapport koncentrerar intresset till inhemska och utländska internationella koncerner. Det skall dock påpekas att korrigeringsregeln i allmänhet omfattar andra och lösare former av intressegemenskap. Beskrivningen av vilka former av intressegemenskap som skall anses vara relevanta är i viktiga delar vag. I lagtexten talar man ofta om direkt eller indirekt (ekonomisk) intressegemenskap, om kontroll av annat företag eller om inflytande på annat företag. Det är inte meningen att tillämpningen av korrigeringsregeln skall hindras pga formella kriterier. Har intressegemenskap påverkat avtalsvillkoren så att den egna skattebasen otillbörligt minskat skall korrigeringsregeln tillämpas.

Regeln tillämpas inte endast på varuförsäljningar och varuinköp. Alla typer av tjänster omfattas också av regeln. Kreditavtal kan bedömas med utgångspunkt från korrigeringsregeln. I den norska nationalrapporten framgår också att man i Norge (åtminstone när det gäller tillämpningen av reglerna om oljebeskattningen) har gjort korrigeringar vid s k "thin capitalization" (lågt eget kapital jämfört med skuldbördan).

Korrigeringsregeln är i samtliga länder allmänt hållen. Behovet av mer preciserade regler är naturligtvis i flera fall stort. På några områden har också särskilda föreskrifter utfärdats. I Danmark har statsskattedirektoratet utfärdat anvisningar angående räntan på aktieägarlån (nationalbankens diskonto + 4 %). I Norge har man på oljebeskattningsens område funnit sig nödsakad att införa mer direkta regler om hur intäkter och kostnader skall beräknas. Det finns särskilda regler om normpriser, vilka administrativt bestäms för råolja. Härigenom är det inte längre nödvändigt att vid taxeringen i varje enskilt fall göra en särskild bedömning. Dessutom har man i Norge särskilt förbju-

dit avdrag för försäljningskostnader, som uppkommit vid transaktioner mellan bolag med fast anknytning till varandra.

Korrigeringsregeln tillämpas, som ovan nämnts, när parterna är i intressegemenskap med varandra. Ett par av nationalrapportörerna har uttryckligen angivit att det krävs ett kausalsamband mellan intressegemenskapen och avtalsvillkoret. Avtalsvillkoret kan naturligtvis avvika från det normala även av andra skäl.

I åtminstone Sverige och Finland är det nödvändigt för tillämpningen av korrigeringsregeln att den som gynnats av villkoret inte är skattskyldig i riket för inkomsten. Innebörden av denna bestämmelse förefaller emellertid inte alltid vara självklar. Olika meningar finns företrädda om innebörden av detta krav, när ett dubbelbeskattningsavtal har särskilda regler i avtalet för den gynnade parten.

Bevisbördans fördelning mellan den skattskyldige och taxeringsmyndigheterna är en viktig fråga. I Sverige har de fiskala myndigheterna pålagts bevisbördan, dvs de skall visa att avtalsvillkoret i fråga avviker från sådana villkor oberoende parter skulle ha träffat samt att övriga förutsättningar för tillämpning av korrigeringsregeln är uppfyllda. Styrkan i bevisningen har dock sänkts till sannolika skäl när det gäller att visa den ekonomiska intressegemenskapen mellan parterna. Hur bevisbördan är fördelad i Danmark och Finland framgår inte direkt, men vi antar att allmänna regler gäller vilket väl bör innebära att de fiskala myndigheterna i första hand skall styrka ett felaktigt pris.

Norge avviker direkt i detta avseende och den norska regeln är därför intressant. När det gäller fall, då den gynnade parten är bosatt eller hemmahörande utomlands, och det föreligger anledning att anta att förmögenheten eller inkomsten har reducerats, skall detta anses vara ett resultat av intressegemenskapen om inte den skattskyldige kan ange andra skäl. Taxeringsmyndigheter taxerar efter skön och förmögenheten eller inkomsten fastställs till det belopp den kan antas ha uppgått till under förutsättning att intressegemenskapen inte hade förelagat.

Slutligen finns det anledning påpeka att vikten av att de synpunkter som angivits i OECD:s rapport från 1979 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises) spelar en betydelsefull roll vid tolkningen av de interna reglerna.

4. Finns det andra lagregler eller allmänna skatterättsliga principer som kan användas till vinstkorrigeringar?

Korrigeringsregelns förhållande till andra skatterättsliga regler ger upphov till ett antal frågeställningar. Den första är om den är behövlig i den meningen att det finns situationer i vilka de skattskyldiga kan göra vinster genom felaktig prissättning i internttransaktioner. Här kan en viss skillnad konstateras mellan Danmark och Finland å ena sidan och Sverige och Norge å den andra sidan. Särskilt de danska reglerna om sambeskattningsregler inom koncerner och den omständigheten att den kan omfatta även utländska dotterbolag skapar en annorlunda situation. Eftersom de danska sambeskattningsreglerna innebär en sammanläggning av de olika bolagens skattepliktiga inkomst med möjlighet till överföring av underskott finns det inte någon anledning för de skattskyldiga till felaktig prissättning. Även i Danmark finns emellertid viktiga fall som faller utanför sambeskattningsreglerna, exempelvis danska dotterbolag till utländska moderbolag.

I Finland är det reglerna för vinstutdelning både till och från utlandet, som kan åstadkomma en liknande effekt. Dubbelbeskattningsavtalen medför att utdelningar från utländska bolag är skattefria i Finland och att skatten på utdelning från finskt bolag oftast är endast 5 %. Därtill kommer den förmån, som dividendavdraget innebär för det finska dotterbolaget.

Även om kedjebeskattningen verkar vara lindrad eller upphävd genom avtal även i de andra nordiska länderna föreligger inte någon motsvarighet till de gynnsamma finländska dividendavdragen. Det innebär att det finns ett incitament till vinstöverföringar genom felaktig prissättning, om skattebelastningen är högre i det nordiska landet än i det andra landet. Därtill kommer att koncernbidragsreglerna inte i något fall verkar kunna användas på utländska bolag, vilket medför behov av vinstöverföringar där de utländska bolagen visar förlust. Det är bara de danska sambeskattningsreglerna, som eliminerar den senare anledningen till vinstöverföringar.

Sammanfattningsvis kan det således konstateras, att de skattskyldiga kan göra skattemässiga vinster genom felaktig prissättning inom internationella koncerner i alla nordiska länder. Den omständigheten medför i sin tur att det finns behov av en möjlighet att korrigera de skattskyldigas prissättning i sådana fall, då den medför en vinstöverföring till utlandet. Härmed är dock inte utan vidare sagt att det behövs en korrigeringsregel. Det är ju möjligt att skattemyndigheterna kan ingripa med hjälp av andra regler.

I första hand kan man fråga sig om ingripanden är möjliga på grund av allmänna skatterättsliga principer. En vinstöverföring innebär ju att frukten inte hänförs till det träd, på vilket den växt. Sådana allmänna skatterättsliga principer verkar föreligga i Norge och Danmark. I Norge har denna uppfattning kraftigt hävdats i doktrinen och i Danmark har den fastslagits i rättspraxis (Havnemölledommen, U 1960. 535 H). I Sverige och Finland är det avsevärt osäkrare i vilken utsträckning ingripande kan ske med stöd av allmänna skatterättsliga principer. Ett problem i båda länderna är att allmänna skatterättsliga principer inte upplyser om vilken standard som skall användas vid priskorrigeringen, eftersom det inte finns någon allmän princip om att transaktioner skall vara marknadsmässiga.

Det återstår då frågan, om det finns speciella regler (utom korrigeringsregeln), som skulle kunna användas för att korrigera en felaktig prissättning. Den frågan är av naturliga skäl särskilt betydelsefull i de länder, Sverige och Finland, där priskorrigeringar inte kan göras med hjälp av allmänna skatterättsliga principer. Här synes ett antal möjligheter stå öppna. I ett moder/dotterbolagsförhållande kan vinstöverföring genom felaktig prissättning ses som - beroende på överföringens riktning - förtäckt utdelning eller förtäckt kapitaltillskott. Ses transaktionen som förtäckt utdelning uppkommer kännbara skatteeffekter för de skattskyldiga. Reglerna om uttag kan eventuellt användas, även om deras effekt i Finland minskas av att de fått en för de skattskyldiga fördelaktig utformning. I både Sverige och Finland finns allmänna skatteflyktsklausuler i skattelagstiftningen. I Finland har priskorrigeringar med hjälp av generalklausulen skett i praxis, vilket dock inte varit fallet i Sverige.

Situationen synes således i alla nordiska länder vara, att korrigeringsregeln inte är enda grunden för ett ingripande mot felaktig prissättning i multinationella koncerner. Allmänna skatterättsliga principer och andra regler kan alternativt användas. Denna flerfald av ingripandemöjligheter ger upphov till en del frågor. Konkurrerar reglerna med varandra? Behövs korrigeringsregeln?

Det kan konstateras, att förekomsten av flera alternativa ingripandemöjligheter inte ger upphov till regelkonkurrens i den meningen att reglerna skulle medföra olika resultat. De verkar alla - i den mån de är tillämpliga - leda till samma resultat, dvs till en korrigering av den felaktiga prissättningen så att det inhemska skatteunderlaget skyddas. Någon verklig regelkonkurrens föreligger således inte. Snarare utmärks situationen av en mångfald, som kan skapa förvirring för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter.

I den förvirrande mångfalden av alternativa ingripandemöjligheter synes korrigeringsregeln enligt alla nationalrapportörer ha en avsevärd fördel i sin konkretion och sin handfasthet. Den ger skattemyndigheterna en praktiskt tillämpbar regel och det verkar vara en allmän uppfattning att den därför kommer till användning i första hand.

5. Historik

När det gäller historiken i de olika nordiska länderna, hänvisar vi helt till nationalrapporterna.

6. Är gällande regler desamma för vinstöverföringar mellan inhemska bolag som mellan ett inhemskt och ett utländskt bolag? Om inte, i vilken utsträckning skiljer sig bestämmelserna?

Korrigeringsregeln gäller i såväl Sverige, Finland som Danmark endast internationella transaktioner. I Norge gäller den även interna trans-

aktioner mellan koncernföretag, men regeln är såtillvida olika vid interna och internationella transaktioner, som en speciell bevisbörde-regel enbart gäller vid de senare. Det kan därför sägas, att det i alla nordiska länder finns en korrigeringsregel som enbart gäller internationella transaktioner. Skapandet av en speciell regel för internationella transaktioner måste innebära, att lagstiftaren ansett att de internationella transaktionerna skiljer sig från de nationella och medför också en möjlighet att skräddarsy regeln efter de speciella behov av ingripanden, som kan föreligga vid internationella transaktioner.

I övrigt kan noteras, att de i Sverige, Norge och Finland förekommande reglerna om koncernbidrag endast gäller under förutsättning av att både det givande och det mottagande aktiebolaget är inhemskt. Koncernbidragsreglerna har således en exklusivt inhemsk karaktär. Den omständigheten att de inte är tillämpliga på internationella transaktioner ökar incitamentet till felaktig prissättning i det internationella fallet. De kan således i viss utsträckning ses som korrigeringsregelns motpol. Den omständigheten att de inte är tillämpliga på det internationella planet ökar behovet av en speciell regel mot felaktig prissättning vid internationella transaktioner.

I övrigt är reglerna i allmänhet desamma i de nordiska länderna när det gäller de olika alternativa reglerna för ingripande mot felaktig prissättning. Det gäller av naturliga skäl de allmänna skatterättsliga principerna men också reglerna om förtäckt utdelning liksom general-klausulerna. När det gäller uttagsregeln varnar dock den finländske nationalrapportören för slutsatsen att de skattskyldiga kan få återopå den vid internationella transaktioner. Det beror på regelns fördelaktiga utformning.

Sammanfattningsvis verkar det vara möjligt att dra den slutsatsen att korrigeringsregeln blivit mer praktiskt användbar än alternativa möjligheter till ingripande just genom sin speciella inriktning på internationella transaktioner.

7. Rättspraxis

Nationalrapportörerna har givit en utförlig redogörelse för rättspraxis, som är av stort värde, och till vilken vi hänvisar. Ett gemensamt drag i rättspraxis kan sägas vara att den är synnerligen sparsam, när det gäller tillämpningen av korrigeringsreglerna på internationella transaktioner, vilket måste sägas vara anmärkningsvärt med tanke på dessas betydelse och komplexitet. En ändring är dock möjligen på väg. I påfallande hög grad omfattar de av nationalrapportörerna redovisade fallen nya avgöranden. Det verkar också vara så att det först är på 1980-talet som praxis fått ta ställning till några av de verkligt komplicerade frågorna på området.

Även om det finns undantag får man av nationalrapporterna intrycket att rättspraxis gått skattemyndigheterna emot och att domstolarna visat stor förståelse för de företagsekonomiska bedömningar, som företagen gjort. Det är en ny omständighet, som tillkommit. Tidigare kunde man möjligen säga att korrigeringsreglernas innehåll i viktiga avseenden inte testats i praxis. Även om praxis fortfarande är sparsam, finns det dock numera en del klargörande avgöranden, som visar att korrigeringsreglerna inte ansetts tillämpliga i ett antal fall. Diskussionen kan därför föras ifrån den förutsättningen.

8. I vilken utsträckning finns dubbelbeskattningsavtal, som medger användningen av korrigeringsregeln? Modifierar avtalen den interna rättens bestämmelser på något sätt?

De nordiska länderna har samtliga ingått ett stort antal dubbelbeskattningsavtal, bortåt 50, vilket ger de nordiska länderna en ledande ställning på dubbelbeskattningsavtalsrättens område. Alla nordiska länders avtal innehåller regelmässigt en korrigeringsregel av typ OECD art. 9 § 1. Klausulerna i de olika avtalen överensstämmer inte ordagrant. Äldre avtal använder av naturliga skäl inte formuleringarna i OECD art. 9 § 1. Innebörden är dock i stort densamma.

Korrigeringsregeln i avtalen överensstämmer ofta inte heller helt med korrigeringsregeln i den interna rätten. I Sverige är den interna rättens korrigeringsregel vidare, eftersom den inte uppställer kravet att parterna i internttransaktionen är företag. I Norge är den vidare genom att även omfatta förmögenhet och genom att avtalsregeln har en stramare utformning. I stort sett överensstämmer dock avtalsklausulen med den interna rätten i alla de nordiska länderna. De förefintliga avvikelserna verkar inte ha medfört några problem.

9. På vilket sätt undanröjs den dubbelbeskattning som uppkommer då en annan stat tillämpar en korrigeringsregel? Finns det möjlighet till "corresponding adjustment" i avtal?

Dubbelbeskattning, som uppkommer då en annan stat tillämpar en korrigeringsregel, synes normalt kunna undanröjas genom ömsesidig överenskommelse enligt art. 25 i OECD:s modellavtal. I Finland synes dock finansministeriet ha intagit den uppfattningen att ekonomisk dubbelbeskattning inte kan förhindras genom ömsesidig överenskommelse, om skatteavtalet endast gäller juridisk dubbelbeskattning.

Om ömsesidig överenskommelse föreligger synes den kunna förverkligas i alla nordiska länder. I Norge stadgas det t o m uttryckligen, att ligningskontoret skall ta upp frågan om ändring av taxering, som följer av ett dubbelbeskattningsavtal.

Vad beträffar "corresponding adjustment" enligt art. 9 § 2 i 1977 års OECD-avtal har Finland uttryckligen reserverat sig mot denna klausul. Motiveringen är att den skattskyldige kan frestas till en oriktig prissättning, om risken för ekonomisk dubbelbeskattning undanröjs genom "corresponding adjustment". Även i Norge hyser man liknande farhågor och ingår endast avtal om "corresponding adjustment", om det klart framgår att någon förpliktelse att vidta en sådan inte föreligger. I Danmark har möjligheten till "corresponding adjustment" medtagits i en del avtal under senare år. I Sverige har det skett i ett relativt stort antal fall.

Även om det således verkar föreligga olikheter i inställningen till "corresponding adjustment" i de olika nordiska länderna kan det dock konstateras, att det multilaterala nordiska avtalet innehåller en sådan bestämmelse.

"Då i en avtalslutande stat uppkommer fråga som avses i punkt 1, skall behörig myndighet i annan avtalslutande stat som berörs av frågan underrättas i syfte att överväga justering i fråga om beräkningen av inkomsten för det företag som har hemvist i sådan annan stat. När anledning därtill föreligger, kan de behöriga myndigheterna träffa skäligt avgörande om inkomstens fördelning."

Som framgår av den citerade artikeln innehåller den endast ett krav på att myndigheten i det andra landet underrättas om att myndigheten i det första landet avser att tillämpa korrigeringsregeln. Den underrättade staten är endast förpliktigad att överväga om den vill vidta en "corresponding adjustment". Den försiktiga skrivningen är orsaken till att klausulen kunnat accepteras av alla nordiska länder, även de som haft betänkligheter mot utformningen av art. 9 § 2 i 1977 års OECD-avtal.

10. Vilka diskussioner har förts om internprissättning i multinationella koncerner?

Internationaliseringen av de nordiska ländernas ekonomi har skett utomordentligt snabbt under senare år. En allt större del av exporten och importen sker som intertransaktioner i multinationella koncerner, som kan vara såväl nordiska som utomnordiska. De potentiella möjligheterna till felaktig prissättning bör därför rimligen ha ökat. Å andra sidan har svårigheterna att fastställa ett "arm's length"-pris också ökat. Det finns ofta inte några marknadspriser att jämföra med. Denna svårighet har legat bakom de ansträngningar som gjorts av OECD att hitta lämpliga metoder för att beräkna "arm's length"-priser, framför allt genom skriften "Transfer Pricing and Multinational Enterprises".

Den debatt, som ägt rum i de nordiska länderna under senare år om internprissättningen i multinationella företag och korrigeringsregeln i synnerhet har framför allt sin grund i att skattemyndigheterna - i varje fall i Sverige och Danmark - drivit ett antal stora och uppmärksammade mål. Utgången i dessa rättsfall kan i stort sett sägas ha varit till de skattskyldigas fördel. Det totala resultatet har ur fiskal synvinkel varit begränsat.

Rättsläget kan självfallet bedömas på olika sätt. Om man anser att det förekommer betydande vinstöverföringar ur landet kan rättsläget lätt bedömas som frustrerande. Om man däremot hyser den uppfattningen att de inte är så betydelsefulla i praktiken och att de - om de sker - är affärsmässigt motiverade blir bedömningen en annan.

Under alla omständigheter kan konstateras, att det är ett gemensamt drag i alla de nordiska länderna, att lagstiftaren på detta område visar stor försiktighet och varit obenägen att ingripa utan ett verkligt hållfast underlag. Oberoende av om man bedömer rättsläget som tillfredsställande eller ej kan det konstateras, att det föreligger starka skäl för en sådan försiktighet från lagstiftarens sida. De negativa effekterna av olyckliga lagstiftningsingripanden är osedvanligt stora på detta område. I värsta fall kan tveksamhet uppkomma hos utomnordiska investerare om lämpligheten av investeringar i de nordiska länderna. Det som kan förloras genom olyckliga lagstiftningsingripanden är avsevärt mer än det som kan vinnas.

11. Avslutning

Med utgångspunkt från de olika nationalrapporterna och av egen erfarenhet anser vi oss avslutningsvis kunna slå fast följande.

Den internationella handeln har ökat i de nordiska länderna. Korrigeringsregeln får därför en större betydelse än tidigare. Intresset för regeln kommer också med största sannolikhet att öka under de kommande åren. I vissa av de nordiska länderna är debatten om korrigeringsregeln redan igång på allvar och det finns ingen anledning att tro att mönstret i samtliga länder inte skulle blir detsamma.

Det finns också skäl att räkna med att de nationella reglerna kommer att bli mer och mer likartade på detta område. Redan i dag finner vi att många av de största industriländerna har bestämmelser, som företer stora likheter och vi ser inga skäl till att denna utveckling skulle avstanna. Ju större bolagen blir, desto mer betydelsefullt blir det också för de olika länderna att försvara sin skattehegemoni. Ett internationellt samarbete länderna emellan blir allt nödvändigare.

Hur korrigeringsregeln kommer att utformas i de olika nordiska länderna är naturligtvis svårt att på förhand bedöma. Enligt vår uppfattning måste den även framgent bygga på "arm's length"-principen. Även om denna regel även med detaljlösningar kan synas obestämd och vag, är den dock att föredra (både från teoretiska och praktiska utgångspunkter) framför globalmetoden (unitary taxation).

Korrigeringsregeln är inte ett straffstadgande. De flesta företag gör säkert allvarliga försök att hitta det "riktiga" priset. Om ändå korrigeringar måste vidtas, är det av betydelse, att dubbelbeskattning kan undvikas. Vi anser det därför viktigt att de olika länderna ser liberalt på företagets krav att inte endast den missgynnade partens taxering skall kunna korrigeras utan även att en följdskorrigering skall kunna ske av den gynnade partens taxering. Detta kräver ett internationellt samarbete och vi anser att behovet ökar av olika metoder för konfliktlösningar på det internationella skatteområdet (skiljedomsinstitut och liknande).

När det gäller åtgärder för att trygga de skattskyldigas ställning skulle de nordiska länderna kunna visa sig som föregångare genom att införa regler i det nordiska multilaterala dubbelbeskattningsavtalet. En djärvare klausul om "corresponding adjustment" kan väl knappast innebära någon risk de nordiska länderna emellan. Även en skiljedoms-klausul i det nordiska avtalet skulle vara en markering av en vilja att inga problem skall förbli olösta. Genom positiva åtgärder av detta slag skulle de nordiska länderna kunna skaffa sig en god PR på den internationella skatterättens område, som kan komma väl till pass för det fall man i samarbete med andra länder effektiviserat tillämpningen av korrigeringsregeln.

Bertil Wiman

Internprissättning enligt amerikansk skatterätt

1 INLEDNING

Min avhandling, *Prissättning inom multinationella koncerner* (Iustus Förlag, Uppsala 1987), är tillkommen inom projektet "Internprissättningen inom multinationella koncerner från skattesynpunkt". I detta projekt har professorerna Nils Mattsson och Gustaf Lindencrona varit projektledare. Richard Arvidsson och jag har utfört själva undersökningarna. Inom projektet har uppdelningen varit sådan, att Arvidsson har ansvaret för analysen av svensk rätt. Min uppgift har varit att undersöka amerikansk rätt och jämföra den med svensk rätt. Jag har också kommit fram till vissa förslag de lege ferenda. Hela projektet beräknas vara slutfört under 1988 i och med att den svenska delen genom Richard Arvidssons försorg publiceras. Projektet är finansierat av Riksbankens Jubileumsfond.

Jag ska under den närmaste timmen översiktligt beskriva den amerikanska undersökningen. Jag disponerar föreläsningen på följande sätt.

- 1) Syfte och avgränsningar för undersökningen. Disposition.
- 2) Allmän översikt av de amerikanska reglernas uppbyggnad.
- 3) Frågeställningarna i undersökningen. Jag ställde fem huvudfrågor som jag sedan sökte besvara i olika kapitlen. Jag ska sammanfatta svaren på dessa frågor.
- 4) Diskussionsinledning. Jag tänker här ta upp vissa frågor med utgångspunkt från erfarenheterna i amerikansk rätt. Det är frågor som kan utgöra ett underlag för den vidare diskussionen idag. Jag hoppas dock att debatten idag inte enbart ska kretsa kring de synpunkter jag tar upp. I denna församling finns det säkert många som vill ta upp andra frågor.

2 SYFTE, AVGRÄNSNINGAR, DISPOSITION

Utgångspunkten för min studie har varit, att den svenska regeln i 43 § 1 mom KL är relativt innehållslös. Det gäller framförallt själva prissättningen av konkreta transaktioner. I denna del ger 43 § 1 mom KL i princip ingen annan vägledning, än att de närstående avtalsparterna ska handla med varandra på samma villkor som oberoende näringsidkare skulle ha handlat. De närstående parter ska med andra ord sinsemellan tillämpa marknadsmässiga priser.

Bland annat mot denna bakgrund fanns det anledning att gå utanför Sverige för att finna erfarenheter när det gäller skatterättslig reglering av koncerninterna transaktioner. Jag valde här av olika skäl att undersöka amerikansk rätt. USA har t ex varit vägledande för arbetet inom OECD och vissa länder. Med utgångspunkt från amerikansk rätt har jag sedan undersökt vilka preliminära slutsatser för en eventuell framtida precisering av 43 § KL som är möjliga att dra.

Syftet har också lett till att jag avgränsat undersökningen i flera hänseenden. De viktigaste avgränsningarna är att jag inte särskilt behandlar fåmansbolagsproblem, och heller inte transaktioner som äger rum i samband med ombildning av företag. Sådana transaktioner sker t ex när egendom tillskjuts som apportegendom vid nybildning eller ombildning av företag. Jag har heller inte särskilt behandlat andra regler med vilka man kan komma åt skatteflyktsliknande eller skatteundrandragande transaktioner.

Avhandlingen är disponerad på följande sätt. I kapitel 2 kommer en översikt av de amerikanska reglerna. Syftet är att ge läsaren en systematisk och terminologisk grund att stå på vid läsningen av de därpå följande kapitlen. Jag återkommer strax till denna systematik och terminologi. Kapitel 3 innehåller en översikt av svensk rätt. Kapitel 4 innehåller de aspekter på armlängdsregeln, som inte direkt rör prissättning av konkreta transaktioner. De processuella reglerna i amerikansk skatterätt, och särskilt när det gäller armlängdsregeln är väsentligen annorlunda de svenska. Det har fått motivera att jag ägnat ett helt kapitel, kapitel 5 åt dessa frågor.

Den amerikanska armlängdsregeln återfinns i section 482 of the Internal Revenue code (IRC). Den är sedan preciserad i s k Treasury Regulations som bereds av Internal Revenue Service (IRS) och utfärdas av Treasury Department. Dessa Regulations kallar jag på svenska för *anvisningar*. Anvisningarna delar in koncerninterna transaktioner i fem transaktionsslag. Det är

a) Krediter

- b) Tjänster
- c) Hyra
- d) Upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter
- e) Varuförsäljningar

Dessa transaktionsslag behandlar jag i kapitel sex till tio.

Förhållandet mellan intern rätt och dubbelbeskattningsavtal är lite speciellt. Ibland kan man höra att det inte är någon idé att ändra på 43 § 1 mom KL, eftersom våra dubbelbeskattningsavtal ändå tar över. Det är dock sällan man får någon detaljmotivering till varför så är fallet. Av den anledningen har jag dristat mig till att försöka analysera på vilka sätt regeln att dubbelbeskattningsavtal inskränker intern svensk beskattningsrätt kan påverka en framtida utformning av 43 § 1 mom KL såväl i processuellt som i materiellt hänseende. Denna diskussion äger rum i kapitel 11. Jag vill se detta kapitel som en första ansats på området. Ett tag var jag tveksam till om jag skulle låta kapitlet vara kvar eller ej. Eftersom området är så outvecklat beslöt jag mig dock för att ha kvar kapitlet. Om inte annat hoppas jag att det kan initiera en debatt i våra skattetidskrifter de närmaste åren. Till sist ger jag i kapitel 12 några avslutande synpunkter.

3 ALLMÄNT OM ANVISNINGARNAS UPPBYGGNAD

3.1 Inledning

En armslängdsregel består normalt av två huvuddelar. Dels ska de allmänna förutsättningarna för regelns tillämpning preciseras. Det gäller t ex frågor om den för regelns tillämpning nödvändiga intressegemenskapen, bestämningen av avtalsparterna, hur man ska behandla kvittningsinvändningar, bevisfrågor m m. Dels ska själva den ifrågasatta transaktionen bedömas ur prissynpunkt, dvs hur fastställer man ett skatterättsligt acceptabelt armslängdspris.

Anvisningarna följer denna uppdelning. Den första delen behandlar de allmänna förutsättningarna för regelns tillämpning, och den andra delen behandlar prissättning av de olika transaktionsslagen.

Syftet med armslängdsregeln anges uttryckligen i anvisningarna. Det är att skattemässigt likställa företag som mellan vilka intressegemenskap

föreligger med företag som inte befinner sig i intressegemenskap. De sistnämnda företagen kallar jag ibland för oberoende företag. Syftet får naturligtvis betydelse när man ska tolka och tillämpa anvisningarna.

Den amerikanska regeln består av tre rekvisit.

- a) Det måste föreligga två eller flera "organizations, trades, or businesses".
- b) Dessa subjekt ska befinna sig i intressegemenskap.
- c) IRS ska bedöma att en omfördelning mellan de närstående företagen är nödvändig för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande, eller för att ett företags inkomster ska bli korrekt redovisade.

3.2 Bevisbördans fördelning

Det sista rekvisitet kallar jag för att IRS har en diskretionär omfördelningsrätt. Rekvisitet innebär att IRS på egen hand får bedöma om det är nödvändigt att upptaxera ett bolag som en följd av att de närstående företagen tillämpat en felaktig prissättning. Finner IRS att prissättningen avviker från armslängdsvillkor sker en upptaxering. Denna upptaxering eller omfördelning (reallokering) beslutas således inte av domstol.

Om det upptaxerade företaget inte godtar upptaxeringen får företaget anföra besvär över taxeringen vid domstol. De formella reglerna härför, och vilka domstolar det kan bli aktuellt att föra processen i kommer jag inte att diskutera här. Den intresserade kan läsa om detta i kapitel 5. Det väsentliga är att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att den omfördelning som IRS har vidtagit är "arbitrary, capricious or unreasonable". Detta krav kan översättas med att den skattskyldige ska visa att den gjorda omfördelningen är godtycklig, nyckfull eller oskäligen. Jag har i avhandlingen använt termen oresonlig för att uttrycka det givna beviskravet. Den skattskyldige ska således visa att den av IRS gjorda omfördelningen av inkomster mellan de närstående företagen är oresonlig.

Jag kan i detta sammanhang påpeka att regeln att den skattskyldige har bevisbördan i prissättningsmål inte avviker från den allmänna bevisbördan i taxeringsmål. Den skattskyldige har också i vanliga skattemål bevisbördan för att IRS har gjort en oriktig upptaxering. Däremot skiljer sig beviskraven åt mellan skattemål i allmänhet och prissättningsmål. I vanliga skattemål räcker det att den skattskyldige visar att upptaxeringen var "erroneous" eller på svenska felaktig. Detta till skillnad mot beviskravet oresonlig i prissättningsmål. Beviskravet är således för den skattskyldige hårdare i prissättningsmål.

3.3 Allmänt om beräkning av armlängdspris

Man kan alltså konstatera att IRS har rätt att på eget initiativ och i princip efter eget skön upptaxera ett företag till följd av oriktig prissättning. Den skattskyldige har därefter bevisbördan för att upptaxeringen var oresonlig.

IRS är dock i princip bunden av anvisningarnas regler för hur man ska bestämma prissättningen av konkreta transaktioner. Jag ska nu gå igenom den systematik som anvisningarna tillämpar för att fastställa det skattemässigt acceptabla internpriset. Detta pris kallar jag för armlängdspriset. Armlängdspriset kan fastställas antingen med stöd av marknadsmetoden, eller med hjälp av vad jag kallar mekaniska regler. På sidan 50 i avhandlingen finns en översikt av den terminologi jag använt för att beskriva prissättningsreglerna.

Det finns alltså två olika sätt att fastställa det skatterättsligt accepterade internpriset. Om vi till att börja med väntar med varutransaktioner och immateriella rättigheter, och enbart diskuterar de andra tre transaktionslagen, ska IRS gå tillväga på följande sätt för att fastställa armlängdspriset.

En grundläggande skillnad går mellan de fall där den skattskyldige yrkesmässigt presterar den ifrågasatta transaktionen till utomstående parter och de fall där den skattskyldige inte yrkesmässigt omsätter den ifrågasatta transaktionen. I det förstnämnda fallet, när den skattskyldige yrkesmässigt presterar den aktuella transaktionen, får IRS enbart tillämpa marknadsmetoden. Den metoden innebär att IRS jämför den ifrågasatta transaktionen med en motsvarande transaktion som ägt rum mellan två oberoende företag. Eftersom banker yrkesmässigt ger krediter till utomstående enskilda personer och till företag, ska de krediter en bank ger ett närstående företag bedömas enligt marknadsmetoden. I detta fall får således inga mekaniska regler tillämpas. På motsvarande sätt ska tjänster som ett tjänsteproducerande företag utför åt närstående företag enbart bedömas enligt marknadsmetoden, liksom när ett företag i leasingbranschen hyr ut egendom till närstående företag.

När det aktuella företaget utfört en prestation åt ett närstående företag som *inte* ligger inom den yrkesmässiga verksamheten ska IRS tillämpa en mekanisk regel för att fastställa armlängdspriset. Om ett varuproducerande företag lånar ut pengar till ett dotterbolag ska således IRS bedöma om den debiterade räntan är på armlängd genom att använda en mekanisk regel. Eventuella upptaxeringar kommer i detta fall att basera sig på den mekaniska regeln. Det står i och för sig den skattskyldige fritt att tillämpa marknadsmetoden istället för den mekaniska regeln. Men i så fall får den skattskyldige bevisbördan för att det faktiskt

tillämpade priset är marknadsmässigt. Så länge som den skattskyldige håller sin prissättning inom ramen för en mekanisk regel går denne i princip från risken att IRS ska omfördela inkomst. Skulle IRS omfördela inkomst trots att den skattskyldige tillämpat en mekanisk regel kommer med all sannolikhet domstolarna att anse omfördelningen vara oresonlig.

De mekaniska reglerna ser olika ut för de skilda transaktionsslagen. För krediter innebär den mekaniska regeln att räntesättningen godtas om den ligger inom ett visst intervall. Detta intervall knyts till en räntesats, kallad Applicable Federal Rate (AFR), som IRS publicerar månatligen. Räntan på lånet knyts till den räntesats som gäller för den månad krediten ges. Räntesatsen varierar för olika löptider. En annan regel, borrower's situs rule, innebär att armlängdspriset är lika med långivarens kostnader för ett lån, som denne själv tagit för vidareutlåning till ett närstående företag. Denna regel gäller dock bara när lånet är upptaget på låntagarens ort.

För tjänster innebär den mekaniska regeln att armlängdspriset är lika med de kostnader det närstående företaget haft för att producera tjänsten. Såväl direkta som indirekta kostnader ska medräknas och beräkningen ska följa "sound accounting practices". Det är oklart vad som egentligen avses med detta uttryck. Det finns i varje fall när det gäller företagets interna redovisning inga publicerade normer för hur denna kostnadsberäkning ska gå till.

För hyra finns två mekaniska regler. Den första är tillämplig vid vidareuthyrning, dvs när ett företag hyrt egendom från ett utomstående företag, men sedan upplåtit egendomen i andra hand till ett annat närstående företag. Armlängdshyran är i detta fall lika med den hyra som föreligger i förstahandsupplåtelsen, ökat med de kostnader andrahandsupplåtaren haft för vidareupplåtelsen. Treasury Department har föreslagit att den andra mekaniska regeln för transaktionsslaget hyra ska upphöra. Ändringen har ännu inte trätt ikraft. Regeln innebär att armlängdshyran beräknas på en formel. Formeln består av summan av avskrivningarna, 3 % av avskrivningsunderlaget (vilket motsvarar en tänkt ränta på investerat kapital), samt de direkta och indirekta kostnader som är hänförliga till själva egendomen och till uthyrningen. Hur de direkta och indirekta kostnaderna ska beräknas framgår inte.

När det gäller de tre första transaktionsslagen, är som nämnts IRS tvungen att för företag som inte yrkesmässigt omsätter den aktuella prestationen basera upptaxeringarna på den mekaniska regeln. IRS har i dessa fall ingen valmöjlighet. Det har däremot de skattskyldiga som kan välja att använda marknadsmetoden men som då måste visa det marknadsmässiga priset. För det fjärde transaktionsslaget, immateriella tillgångar, är systematiken lite annorlunda. I detta transaktionsslag utgörs

den mekaniska regeln av s k cost sharing arrangements. Detta är ett skriftligt avtal mellan närstående företag om att dela på kostnader och risker för att utveckla immateriell egendom. Varje deltagande bolag ska därför också erhålla en del av resultatet av utvecklingsarbetet. Detta skriftliga avtal ska innehålla sådana villkor att oberoende företag kunnat ingå det. Med andra ord ska avtalet vara marknadsmässigt. Det är antagligen framförallt fördelningen av resultatet av utvecklingsarbetet som ska vara marknadsmässigt. Man kan därför rubricera ett godkänt cost sharing arrangement som en variant av marknadsmetoden. Jag har ändå valt att kalla den för en mekanisk regel. Den baserar sig på relativt lätt fastställbara faktorer såsom uppkomna kostnader. Fördelningen av resultatet bör också stå i en rimlig proportion till vad respektive företag satsat. Genom att det krävs ett skriftligt avtal för att det ska föreligga ett cost sharing arrangement blir det helt upp till de skattskyldiga att bestämma om de vill att regeln ska tillämpas eller inte. IRS kan i avsaknad av skriftligt avtal i princip endast tillämpa marknadsmetoden.

För varor slutligen, finns det inga mekaniska regler. Inom ramen för marknadsmetoden finns det tre huvudmetoder. Det är marknadsprismetoden, återförsäljningsmetoden och produktionskostnadsmetoden. Ett schema över hur dessa tre huvudmetoder ska tillämpas och i vilken ordning detta ska ske finns i avhandlingen på sidan 302. Jag ska därför inte ägna så mycket tid åt dessa huvudmetoder. Det bör dock påpekas att alla tre huvudmetoderna bygger på förekomsten av jämförbara, oberoende transaktioner. Marknadsprismetoden innebär en direkt jämförelse med oberoende transaktioner, och de två andra huvudmetoderna innebär att det vinstpåslag som behövs för att kunna tillämpa respektive metod ska hämtas från oberoende transaktioner.

Kan man inte tillämpa någon av de tre huvudmetoderna får IRS basera omfördelningen på i princip vilken annan grund som helst. Det är detta som kallas för den fjärde metoden. Även om det låter som om denna fjärde metod är helt utan begränsningar för fiscus är så inte fallet. En allmän begränsning ligger i att även omfördelningar som stöds på denna metod måste uppfylla det allmänna syftet för section 482. Det är att ställa närstående företag i samma skattemässiga situation som oberoende företag. Detta syfte är dock så allmänt att det är osäkert i vilken utsträckning det verkligen begränsar IRS. I rättspraxis har den funktionella analysen trätt fram som det viktigaste sättet inom den fjärde metoden för att beräkna armslängdspriset. Det innebär att man värderar de olika funktioner de närstående företagen har utfört med avseende på den ifrågasatta transaktionen och fördelar den gemensamma vinst företagen genererat. Tillvägagångssättet kan också kallas för skälig vinstdelning. Den

funktionella analysen torde vara lättast att tillämpa när ett bolag säljer *hela* sin produktion till ett närstående företag.

4 STÄLLDA FRÅGOR I UNDERSÖKNINGEN

Vid undersökningen av de materiella reglerna sökte jag svar på fem olika frågeställningar. Jag tar nu upp dessa med svar.

1) I vilken utsträckning söker de amerikanska reglerna återge den skattemässiga situation som oberoende företag befinner sig i?

Jag kommer här inte att redogöra för de kriterier på jämförbarhet, exempelvis att det skall vara fråga om samma geografiska marknad, som i anvisningarna är angivna för marknadsmetoden. Det kan vara nog att säga att det för varje transaktionslag anges vilka faktorer som man ska beakta. När det gäller de mekaniska reglerna återspeglar dessa i varierande grad det oberoende företags situation. De rent kostnadsbaserade reglerna, dvs borrower's situs regeln för krediter, kostnadsersättningsregeln för tjänster och vidareuthyrningsregeln innebär att ett närstående företag inte kommer att helt likställas med oberoende företag. Oberoende företag skulle nämligen normalt ha lagt på en vinstmarginal. Den formelbaserade mekaniska regeln för hyra innehåller i och för sig ett vinstpåslag, men detta är av historiska skäl satt så lågt som tre procent. Det är därför inte sannolikt att man genom den regeln kommer att uppnå det oberoende företags skattemässiga situation. När det gäller cost sharing arrangements för immateriella tillgångar ska ju dessa godtas enbart om oberoende parter kunnat ingå dem. Genom att följa denna regel kommer man alltså i varje fall i teorin att uppnå det oberoende företags situation. Huruvida denna situation innehåller ett vinstpåslag eller inte är svårt att generellt fastslå. Det beror på om det är marknadsmässigt eller ej med ett vinstpåslag.

I övrigt kan man som en allmän utsaga påstå att anvisningarna också i enskilda detaljer som regel strävar efter att uppnå det oberoende företags situation. Detta framkommer i ett flertal regler. Reglerna om s k setoffs, (dvs att se till hela förhållandet mellan parterna och godta att för låg prissättning på en transaktion uppvägs av för hög prissättning på en annan transaktion) innebär egentligen inget annat än att man söker likställa det närstående företaget med ett oberoende företag. Om man inte tar hänsyn till dessa kvittningstransaktioner skulle nämligen de närstående företagen merbeskattas jämfört med ett oberoende företag. I detta sammanhang bör påpekas att möjligheterna till setoffs är begränsat till transaktioner mellan de två företag som utfört den ifrågasatta transaktionen. Detta motsvarar vad som i normalfallet skulle skett mellan

oberoende parter. Endast i undantagsfall torde nämligen mellan oberoende företag förekomma kvittningstransaktioner där andra företag än någon av de två avtalsparterna är inblandade.

Även när det gäller följd effekter av en omfördelning strävar reglerna mot att efterlikna ett oberoende företags situation. När IRS har omfördelat inkomst från ett utländskt företag till ett amerikanskt kommer som regel de överförda medlen ven efter omfördelningen att kvarstanna hos det utländska bolaget. Beroende på om det är fråga om ett utländskt dotter-, syster-, eller moderbolag kommer dessa medel att behandlas på olika sätt skattemässigt. De kan utgöra utdelning från dotterbolag till moderbolag på vilken kupongskatt utgår. De kan också vara ett slags aktieägartillskott från moderbolag till dotterbolag varvid moderbolaget får inräkna de överförda medlen i omkostnadsbeloppet för aktien vid en eventuell senare avyttring av aktierna. Att acceptera dessa följd effekter är naturligt om man som utgångspunkt har att det närstående företaget ska försättas i samma skatterättsliga situation som om det varit ett oberoende företag.

Ytterligare något exempel på strävan att efterlikna det oberoende företags skatterättsliga situation finns. Även den prioritetsordning, dvs att man ska i första hand tillämpa marknadsprismetoden, i andra hand återförsäljningsmetoden och i tredje hand produktionskostnadsmetoden, som gäller för transaktionsslaget varor syftar till att man vid fastställande av armslängdspriset ska komma så nära det oberoende företags situation som möjligt.

Ett konkret avsteg från strävan att uppnå det oberoende företags situation är de år 1986 införda reglerna om superroyalty. Jag återkommer längre fram till vad dessa regler innebär.

2) *Den andra frågan* är följande: I vilken utsträckning tar reglerna hänsyn till koncernspecifika eller affärsmässiga skäl? Godtas t ex underkapitalisering av bolag eller särskild prissättning i syfte att marknadsintroducera en ny vara eller hjälpa ett nystartat dotterbolag?

Den allmänna slutsatsen är att något sådant hänsynstagande knappt är skönjbart, vare sig i anvisningarna eller i rättspraxis. Bland de allmänna förutsättningarna för regelns tillämpning kan t ex nämnas att omfördelning av inkomst ska äga rum när avvikelse från armslängdspriset har skett, oberoende av om koncernen har realiserat någon vinst från transaktionen. Att koncernen inte realiserat någon vinst kan t ex bero på att det bolag vars inkomst blivit för hög ännu inte sålt varan vidare eller på att det finns förluster vilka uppväger den överförda inkomsten.

Även i övrigt synes i stort sett inget hänsynstagande tas till koncernspecifika eller affärsmässiga skäl. Så är definitivt fallet vad gäller kre-

diter, hyra och varor. Beträffande varor kan man notera att anvisningarna till och med för det fall att det föreligger marknadsintroduktion av en vara m m (s k market penetration) godtar en lägre prissättning än normalt *endast* under förutsättning att företaget skulle sålt varan för samma pris också till oberoende företag. Någon avvikelse från marknadsmässiga priser godtar anvisningarna således heller inte i denna situation.

Anvisningarna för transaktionsslaget tjänster ger i sig inget direkt uttryck för ett hänsynstagande till affärsmässiga eller koncernspecifika skäl. I bedömningen av hur stora tjänster ett moderbolag kan utföra åt sina dotterbolag utan att behöva debitera dotterbolagen för tjänsterna har dock domstolarna varit ganska generösa. Moderbolagen har kunnat utföra relativt stora tjänster utan att behöva ta betalt för dem. Det är möjligt att man kan tolka det som ett visst hänsynstagande till koncernspecifika skäl.

Beträffande transaktionsslaget immateriella tillgångar kan sägas att det enda möjliga hänsynstagandet till koncernspecifika skäl skulle vara accepterandet av cost sharing arrangements. Eftersom dessa måste ingås på marknadsmässiga villkor skulle det så att säga vara själva existensen av regler om dylika arrangements som utgör ett hänsynstagande till koncernspecifika skäl. Det är därför tveksamt om man kan rubricera dessa cost sharing arrangements som ett sådant hänsynstagande.

3) *Den tredje frågan* är om detaljreglerna på något sätt ger uttryck för det fiskala intresset av att skydda skatteunderlaget och i så fall hur?

Det finns bara ett par exempel på att reglerna är speciellt utformade med hänsyn till det fiskala skyddsintresset. Ett sådant får utformningen av subjekten för section 482 sägas vara, dvs bestämningen av avtalsparterna. Definitionen av "organizations, trades, or businesses" är vid och skall enligt motivuttalanden träffa alla former av näringsverksamhet. Därmed torde alla ur fiskal synvinkel intressanta subjekt träffas av section 482. Den utformning begreppet intressegemenskap fått i praxis torde också ha skett mot bakgrund av fiskala skäl. Jag tänker här på begreppet "action in concert". Detta begrepp har utvecklats för den situation som föreligger när två i och för sig oberoende företag gemensamt äger ett tredje bolag och som i sina transaktioner med detta tredje bolag gemensamt agerat för sitt eget bästa. I rättsfallet hade de båda företagen lånat ut pengar räntefritt till det tredje bolaget. I domstolen hävdade bolagen att det inte förelåg intressegemenskap eftersom ingetdera företaget ensamt hade ett bestämmande inflytande över det gemensamt ägda tredje bolaget. Domstolen myntade dock uttrycket "action in concert" för att beskriva intressegemenskapen. Genom att handla på ett likartat sätt,

dvs låna ut pengar räntefritt, förelåg den nödvändiga intressegemenskapen. Även om detta kan sägas vara ett uttryck för ett skydd av det fiskala intresset är dock domstolens avgörande inte särskilt anmärkningsvärt.

Den s k borrower's situs rule för krediter, dvs att man när långgivaren själv upptagit ett lån på låntagarens ort ska basera armlängdsräntan på de kostnader som uppkommit för långgivaren, är uttryckligen tillkommit av fiskala skäl. Syftet är att förhindra några specifika fall av skatteundandragande.

De senaste uttrycken för ett fiskalt intresse av ett skydd för beskattningsunderlaget är när det gäller immateriella tillgångar reglerna om superroyalty samt den samordning med tullbestämmelserna som skett för varor. Båda bestämmelserna tillkom i samband med 1986 års Tax Reform Act.

Grunden till att kongressen beslöt sig för att införa superroyaltyregeln är de svårigheter som förelegat i USA med värdering av immateriella tillgångar när dessa upplåtits eller överlåtits i ett tidigt stadium av tillgångens utveckling. Det är t ex svårt att värdera ett patent innan man påbörjat ett kommersiellt utnyttjande det. Sker upplåtelsen eller överlåtelserna i ett tidigt skede är det svårt att bestämma marknadsvärdet på tillgången. Företagen, kanske särskilt olika läkemedelsbolag, har utnyttjat detta genom att tidigt överföra patent till utländska dotterbolag. IRS har haft svårt att angripa dessa transaktioner, även i de fall där patenten senare visat sig bli värdefulla. Superroyaltyn innebär att man för varje år ska undersöka vilken inkomst som patentet genererat för, som det ofta är fråga om, det utländska dotterbolaget. Den ersättning som moderbolaget ska betinga sig av det utländska dotterbolaget knyts till den inkomst den immateriella tillgången genererat. Denna ersättning utgår årligen oberoende av i vilken form den ursprungliga överföringen av tillgången skett. Exempelvis spelar det ingen roll om överföringen ägt rum som ap-portegendom eller köp och det har heller inte någon betydelse om överföringen sker som upplåtelse eller överlåtelse. Regeln är därför ganska märklig, särskilt om den ska tillämpas på överlåtelsefallen där normalt ingen årlig ersättning utgår mellan oberoende företag. I detta fall torde engångsersättning vara vanligast.

Tullregeln för varor har egentligen inte tillkommit på grund av section 482. Regeln innebär att man skatterättsligt inte får använda ett högre värde på en vara än som motsvarar det värde företaget använt vid tulldeklareringen. Regeln har tillkommit av fiskala skäl. Såvitt jag har kunnat utröna är det dock framförallt vilket värde man skatterättsligt ska använda som anskaffningskostnad för varor som varit den viktigaste anledningen till att regeln har införts.

Slutligen ska jag också nämna att förekomsten av en fjärde metod är ett utslag av ett fiskalt intresse att komma åt de transaktioner där de ordinarie reglerna i varje fall ur IRS synvinkel är otillräckliga. Med tanke på den precisa skrivningen av förutsättningarna för tillämpning av någon av de tre huvudmetoderna är det kanske nödvändigt med en fjärde metod för transaktionslaget varor.

4) *Den fjärde frågan* är om reglerna tar hänsyn till de skattskyldigas intresse av förutsebara regler?

Bilden är splittrad. Det är framförallt för de mekaniska reglerna som det kan skönjas ett sådant hänsynstagande. Reglerna för mekanisk ränta är uttryckligen tillkomna för att vara förutsebara. Den s k AFR-räntan publiceras månatligen. Räntan binds vid den AFR-ränta som gäller vid kreditens uppkomst. De skattskyldiga kan därför förutse vilken ränta som accepteras skatterettsligt. För de kostnadsbaserade reglerna vid tjänst och hyra samt vid cost sharing arrangements borde reglerna också vara förutsebara eftersom de knyts till de kostnader som uppkommit för att utföra prestationer. Man kan tycka att dessa regler därmed borde vara förutsebara. Men för det första finns i princip inga redovisningsrekommendationer för internredovisning. För det andra bryter anvisningarna för tjänster genom vissa särregler den allmänna hänvisningen till "sound accounting practices". Även om man därför kan anse att knytningen till uppkomna kostnader ger förutsebarhet är det tveksamt om så alltid är fallet.

Även cost sharing arrangements baseras på kostnader och borde därför ge förutsebarhet. Men dessa avtal ska ju vara på armslängd, så själva *fördelningen* av kostnader och däremot svarande inkomster från projektet torde inte vara särskilt förutsebar.

För varor kan sägas att de tre huvudmetoderna är precis reglerade i anvisningarna och är i så motto förutsebara. Men denna precision kan leda till att de tre huvudmetoderna inte går att tillämpa och för dessa fall återstår den fjärde metoden. Denna fjärde metod är inte förutsägbar för de skattskyldiga.

Ett flagrant undantag från förutsebarheten gäller superroyaltyn. De skattskyldiga kan inte förutse om en upplåtelse eller överlåtelse kan korrigeras någon gång i framtiden. Någon bortre tidsgräns finns inte.

5) *Den femte och sista frågan* är i vilken utsträckning man har sökt få regler som är lätta att tillämpa för de skattskyldiga och för fiskus?

Ett visst samband finns mellan denna fråga och frågan om förutsebarhet. Därför är det föga förvånande att den mekaniska regeln för räntor är den som är lättast att tillämpa.

De kostnadsbaserade reglerna borde vara relativt lätta att tillämpa under förutsättning att företagen inte behöver anpassa sin internredovisning till anvisningarna. Så är fallet för tjänster, dvs anvisningarna innehåller särskilda regler för fördelningen av kostnader. Detta skapar säkert problem.

För immateriella tillgångar kan sägas att superroyaltyregeln är lätt för det allmänna att tillämpa. Eftersom armslängdspriset fastställs varje år baserat på den inkomst som den immateriella tillgången genererat bör regeln jämfört med den allmänna regeln vara lätt att tillämpa. Fiskus behöver inte vara lika uppmärksam upplåtelseåret. För de skattskyldiga innebär superroyaltyregeln att förutsebarheten i stort sett helt försvinner.

5 Avslutande kommentarer

- 1) Marknadsmetoden ges med tanke på att det är den väsentligaste metoden anmärkningsvärt litet utrymme i anvisningarna.
- 2) Det är viktigt att utforma regler för olika transaktionsslag på ett likartat sätt. Det blir då mindre väsentligt till vilket transaktionsslag en viss transaktion ska hänföras. Men exempelvis bör frågan om ett vinstpåslag ska finnas med i armslängdspriset bestämmas på samma sätt för alla transaktionsslag.
- 3) Detaljrikedomen i anvisningarna är överväldigande, och inget att följa för svenskt vidkommande.
- 4) Det finns en systematik och en klar rollfördelning mellan IRS och de skattskyldiga. Detta saknar vi i svensk rätt.

6 Diskussionsinledning

En uppdelning av frågeställningarna kan göras i dels sådana som sammanhänger med de allmänna förutsättningarna för armslängdsregelns tillämpning, och dels sådana frågor som rör prissättning av konkreta transaktioner. Frågorna utgår från amerikansk rätt och kan därför ha större eller mindre relevans för de olika nordiska länderna.

I Allmänna frågor

A. Jag har i boken beskrivit de olika följd effekter som kan uppstå efter en omfördelning. Det kan bli fråga om kupongskatt eller att man

medräknar det överförda beloppet i anskaffningskostnaden för dotterbolagsaktierna.

Man kan säga att basen för dessa följd effekter är strävan att uppnå det oberoende företags skatterättsliga situation. Möjligen kan man också säga att ett accepterande av dessa följd effekter är naturligt om man har som utgångspunkt att armlängdsregeln är en korrigeringsregel och inte ett straffstadgande. Vissa följd effekter är till godo för de skattskyldiga och andra till nackdel. Hur ska man behandla frågan om följd effekter?

B. Bevisfrågorna är betydelsefulla och mångfacetterade. Jag har tidigare nämnt dessa.

- Finns det anledning anta att en viss precisering av hur ett korrekt armlängdspris ska beräknas underlättar för den part som har bevisbördan för detta armlängdspris? Hur en sådan precisering kan se ut återkommer jag till.

- Är en presumtionsregel av amerikanskt slag avseende intressegemenskapsrekvisitet bra? Regeln innebär att om IRS kan visa att inkomst på ett godtyckligt sätt blivit överförd presumeras intressegemenskap föreligga.

II Prissättning av konkreta transaktioner

Jag ska skilja mellan marknadsmetoden och de mekaniska reglerna när det gäller frågeställningarna.

a) Marknadsmetoden

Marknadsmetoden innebär en jämförelse med det pris som satts i en jämförbar transaktion mellan oberoende parter.

Vad som utmärker en jämförbar transaktion måste fastställas på grundval av vissa faktorer såsom kvalitet och kvantitet. I svensk rätt har inga sådana faktorer angivits.

I amerikansk rätt är för några transaktionslag angivet vilka faktorer som man ska beakta för att avgöra om två transaktioner är jämförbara.

Om man inte i lagtext eller praxis anger vilka faktorer som ska beaktas är så att säga fältet fritt för parterna i en skatteprocess. Man kan miss tänka att i detta läge kommer såväl fiskus som de skattskyldiga att förelägga utredning om alla tänkbara jämförelsefaktorer.

Min fråga blir därför om inte processen kan struktureras och det man tvistar om blir mindre, om man i lagtext eller på annat sätt anger vilka faktorer som man främst ska beakta.

Antag t ex att man för varor anger följande fyra faktorer

- Geografisk marknad
- Kvantitet
- Kvalitet
- Betalningsvillkor

Dessa faktorer ska då beaktas i första hand, men utesluter inte att man tar hänsyn till andra faktorer. Genom angivandet av dessa faktorer styrs då parternas utredningar.

b) De mekaniska reglerna är intressanta. Jag skulle vilja få belyst om det t ex är möjligt att införa kostnadsbaserade mekaniska regler.

För att detta ska kunna ske krävs att man fiskalt kan acceptera den kostnadsföring som bolagen använder. Detta förutsätter antagligen också att det redovisningsmässigt finns någon typ av normer för kostnadsredovisningen.

Jag kan då påminna om att i USA används de mekaniska reglerna enbart för företag, som *inte* yrkesmässigt omsätter den ifrågavarande prestationen eller transaktionen.

c) Vilket utrymme finns det för att använda en någon typ av "fjärde metod". En sådan kan t ex utgöras av en funktionell analys.

Diskussionsinlägg

EVA H-HENRIKSSON

Generalrapportörerna konstaterar i sin redogörelse för rättsläget att "ett gemensamt drag i rättspraxis kan sägas vara att den är synnerligen sparsam när det gäller tillämpningen av korrigeringsregeln på internationella transaktioner, vilket måste sägas vara anmärkningsvärt med tanke på dessas betydelse och komplexitet".

Av den svenske nationalrapportörens redogörelse framgår att man för svenskt vidkommande i princip helt saknar rättspraxis vad avser korrigeringsregelns tillämpning för varutransaktioner. De rättsfall som finns rör huvudsakligen sk omfaktureringsfall.

Det faller sig då naturligt att diskutera skatteförvaltningens roll i detta sammanhang.

Den rättspraxis som vi idag kan begrunda har sin bakgrund i de skatteutredningar som genomfördes huvudsakligen under 1970-talet. Med den brist på nyanser som generaliseringen i sig innebär kan man dock beskriva kontrollverksamheten som en verksamhet som till största delen koncentrerades mot objekt där rent skatteundandragande befarades. Revisionsverksamheten styrdes till stora delar av de enskilda revisionsenheterna såväl vad avsåg val av revisionsobjekt som granskningens omfattning och inriktning. Den övergripande styrning som förekom återspeglades i första hand genom skatteförvaltningens egen "resultatmätning" där faktorerna antal revisioner och beloppsmässigt föreslagna höjningar var väsentliga. Att enskilda revisorer under rådande betingelser skulle gripa sig an så oklara frågor som de inom internprissättningsområdet, eller överhuvudtaget granska de mycket stora företagen, var inte att vänta.

Inkörspporten till 43 § utredningar var inte heller de stora företagen, utan de revisioner som genomfördes under 1970-talet avseende svenska fåmansbolag med sk omfaktureringsbolag i Schweiz. Man bör också ha klart för sig att en skatterevision kan och ofta genomförs utan att man där beaktar den "helhetssyn" som en externrevisor måste tillämpa för att kunna uttala sig om företagets årsredovisning. Skatteutredningen kan således både begränsas avseende val av revisionsobjekt exempelvis bara ett visst bolag inom en koncern, som avseende granskade skatter, avgifter och inom dessa transaktionstyper.

För att göra skatterevisorns historiska miljöbeskrivning någorlunda korrekt bör också framhållas att revisorerna traditionellt inte nära samarbetat med taxeringsintendenter/processförare under själva utredningsarbetet. Processföraren har vanligen kommit in sedan revisionspromemorian upprättats och utredningen således avslutats. Denna arbetsfördelning kan medföra att revisorer under en utredning granskat vissa transaktioner med utgångspunkt från att dessa senare skall bli föremål för process utifrån ett annat lagrum än som senare blir fallet. Vissa av de utredningar som nu ligger till grund för den rättspraxis vi har vad avser korrigeringsregeln 43 § KL, har säkert baserats på en utredning rörande avdragsrätten som sådan snarare än en prövning av prissättningen. Den rättspraxis som föreligger baseras därför på vad man i vissa sammanhang vill beskriva som bristfälliga utredningar.

Den första mer samlade satsningen på revision av internprissättning har varit granskningen av oljebolagen. Numera har frågorna även varit aktuella i samband med revision av andra stora företag. Man har i dessa utredningar alltmer kommit att föra en löpande dialog med processförarna i syfte att genomföra en revision som står i samklang med den rättsfråga som ytterst skall prövas. Dessa utredningar och processer har varit resurskrävande för berörda parter. Mot denna bakgrund har man från skatteförvaltningens sida varit tveksam till att gå ut på "bred front" och granska internprissättningsfrågor. Dessutom har man genom de skattemål som redan befunnit sig i olika instanser inväntat ett successivt klargörande av rättsläget.

Under början av 1980-talet formulerades den "kontrollfilosofi" som kommer att påverka inriktning och omfattning av den framtida kontrollverksamheten. Skatteförvaltningens uppgift är att medverka till att skatter och avgifter tas ut och betalas i enlighet med gällande lagstiftning på ett så långt möjligt likformigt och rättvist sätt.

Skattekontrollen kan då sägas ha två syften. Dels har den till ändamål att undersöka om själva skattesystemet fungerar på avsett sätt, dvs antingen få detta bekräftat eller upptäcka brister. Dels skall skattekontrollen förbättra skattesystemets sätt att fungera genom att bidra till ökad lojalitet mot dess regler, vilket innebär att en preventiv effekt eftersträvas. Kontrollen kommer att bedrivas i två olika former med skilda utgångspunkter, nämligen

- urvalskontroll,
- planmässig kontroll.

Urvalskontrollen skall riktas mot de mest illojala, varför metoder utvecklas för identifiering av de deklARATIONER som kan förväntas innehålla de beloppsmässigt största felen och andra fall av grova undandraganden.

Den planmässiga kontrollen syftar främst till en undersökning av skattesystemets sätt att fungera och begränsas till att avse revisioner hos de största företagen. Beträffande de allra största företagen är målet att dessa revideras kontinuerligt. Vid en planmässig revision är ambitionen att granskningen skall vara integrerad, dvs beakta alla förekommande skatter och avgifter. Vidare kommer man som regel beakta koncernen som sådan vid granskningens planering och genomförande.

Den ökade satsningen på revision av de största företagen kommer givetvis innebära att man inom skatteförvaltningen successivt kommer att samla kunskap inte minst om praktisk tillämpning inom näringslivet avseende internprissättning.

De erfarenheter vi har i dagsläget tyder på att många av de stora företagen inte själva gått på djupet i dessa frågor genom att utveckla en koncernintern "helhetssyn". Möjligen beror detta på att frågan på

"hemmaplan" varit mycket lite uppmärksammas. Däremot noterar vi att företaget/koncernen i vissa enskilda fall, gentemot ett dotterbolag på viss utländsk marknad anpassat sig till krav som ställts av utländsk skattemyndighet.

Även om företagen menar sig ha en internprissättningspolicy, om än ej dokumenterad, har det vid närmare diskussioner framkommit att det råder oklarhet om vilka faktorer/transaktioner som ingår i den tillämpade policyn.

Mot bakgrund av den s k helhetssyn som de svenska domstolarna nu tillämpat i vissa mål, är det utredningsmässigt inte möjligt att granska internprissättningen utan att känna till vilka faktorer/transaktioner som skall bedömas och inte minst deras inbördes relation. Situationen för revisorn kan närmast beskrivas som den där man spelar kort utan att veta vilket spel som egentligen spelas - inte bara trumfen är okänd.

Utredningar avseende internprissättning har visat sig mycket resurskrävande inte bara för skatteförvaltningen utan också för de företag som varit föremål för sådan granskning. Det bör därför finnas ett gemensamt intresse att finna metoder att på effektivt sätt minska den osäkerhet som nu råder vad avser innehållet i 43 § KL.

EDWARD ANDERSSON

Det är kanske skäl att komma ihåg som utgångspunkt, att de korrigeringar som görs i internationella prissättssaker inte sällan leder till dubbelbeskattning av den orsaken, att en motsvarande korrigering inte görs i det andra landet. Det är inte uteslutet, att denna omständighet i de nordiska länderna i viss mån minskat viljan att göra dessa internpriskorrigeringar. För egen del anser jag även, att det är befogat att beakta denna konsekvens så, att internpriskorrigering verkställs bara i uppenbara fall.

Från detta är det naturligt att komma över till bevisbördefrågorna. Det har ofta sagts, att på skattemyndigheterna fallit en så tung be-

visbörda rörande de använda internprisernas oriktighet, att den i realiteten inte kunnat uppfyllas, och att detta lett till att internprisfrågorna inte gärna tagits upp. Den reella situationen kanske varierar i de olika nordiska länderna, men jag vågar i stort sett ifrågasätta förklaringen. Den ringa rättspraxis som finns visar visserligen, att internprisfrågor i liten utsträckning avgjorts av domstolarna. Å andra sidan har företagen säkert i många fall kunnat förklara sin internprissättning på ett för skattemyndigheterna tillfredsställande sätt. Säkert har också kapacitetsbrist och bristande intresse eller kunskap hos skattemyndigheterna varit viktiga orsaker till att internprisfrågor inte har tagits upp. I själva verket kan jag inte finna något skäl till att domstolarna skulle bedöma eller ha bedömt bevisbördan i internprisfrågor annorlunda än i andra frågor.

Det uppkommer i internprisärenden två olika frågeställningar, i vilka bevisbörderesonemang kan aktualiseras: a) huruvida ett beroendeförhållande råder mellan transaktionsparterna, varvid internprisreglerna i modellavtalet art. 9 och de interna korrekionsreglerna alltså kan tillämpas och b) vilket det godtagbara internpriset är i det enskilda fallet, om vid transaktionen använts t ex 100 och skattemyndigheten hävdar att det godtagbara priset bort vara minst 120 (vid export) resp. högst 80 (vid import).

Det torde mycket sällan vara oklart, huruvida intressegemenskap råder mellan transaktionsparterna. Någon bevisning om detta behövs alltså inte i normalfallet. Men tydligen råder någon gång oklarhet även i denna fråga, antagligen för att multinationella koncerners företagsrelationer kan vara mycket mångfacetterade och det kan ligga i koncernernas intresse att dölja intressegemenskapen. För denna situation ger Norges skattelov regeln, att om den använda prisnivån sannolikt avviker från armslängdsprincipen, anses detta indikera intressegemenskap. Det blir då den skattskyldiges sak att visa, att intressegemenskap inte råder. För denna regel talar obestriddligen det faktum, att avvikande prissättning enligt livets allmänna regel är ett starkt indicium på intressegemenskap. Särskilt i det fall, att den skattskyldige inte kan eller vill förklara prisavvikelsen på annat sätt, är antagandet om in-

tressegemenskap vanligen befogat. Å andra sidan måste man hålla i minnet, att ett negativt faktum inte kan logiskt bevisas. Därför är en entydig bevisbörderegul av detta slag inte motiverad. Däremot utgår jag från, att en domstol enligt allmänna regler om bevisbördans fördelning kan bedöma denna fråga.

Rörande själva prissättningen menar jag, att en bevisbörderegul enligt vilken den skattskyldige skulle ha bevisbördan att visa, att det belopp skattemyndigheten stannat för är oriktigt, skulle strida mot rimligheten och nordiska rättstraditioner. I första hand är ju prissättningen en företagsekonomisk fråga, som företaget självt skall bedöma. Det, att en skatteinspektör ansett prissättningen oriktig, är som sådant ännu intet bevis. Inte ens fastän garanti fanns för stor yrkesskicklighet hos alla skattetjänstemän, skulle jag våga gå in för en sådan bevisbörderegul. Även i dessa fall anser jag, att bevisbördan inte är något specialproblem, utan att man kan följa allmänna regler. Detta så mycket mera som domstolen ju i en beloppsfråga kan stanna för en siffra, som ligger mellan dem, som anförts av parterna. Jag anser alltså, att inte heller rörande den konkreta prissättningens riktighet behövs någon speciell bevisbörderegul.

Med bevisbördeproblematiken sammanhänger nära frågan om förutsebarheten av internprissättningsavgörandena. De gällande internprissättningsstadgandena i de nordiska länderna är tämligen innehållslösa och ger inte den skattskyldige god grund att på förhand avgöra, vilken ståndpunkt skattemyndigheten kommer att ta i internprisfrågan. Fördelen med något utförligare regler, dock inte av amerikansk mammutmodell, kunde väl vara, att de klarare skulle ange, vilka frågor skattemyndigheterna fäster avseende vid och ungefär vilken ståndpunkt den principiellt intar i de viktigaste internprissammanhangen. Men några ens närmelsevis exakta belopp skulle man aldrig få fram ur dylika anvisningar. Förutsebarhet i konkreta fall skulle kräva villighet hos skattemyndigheterna till förhandlingar och ställningstaganden ex ante. Jag kan inte se några starka skäl som talar emot att utvecklingen förs i denna riktning. För myndigheterna måste dock i så fall finnas spelregler för hur man går till väga vid dylika förhandlingar.

Även när en tvist om prissättningen uppkommit i samband med en skattegranskning eller vid den ordinarie beskattningen kunde en förhandlingsmetod tillämpas, för att få en del av tvisterna ur världen. Det är för mig oklart, i vilken utsträckning så sker redan nu, men jag förmodar att förhandlingar i viss mån äger rum.

Ifall en internpriskorrigeringsuppåt skett t ex hos dotterbolaget i land A, borde korrigerings i motsatt riktning nedåt ske i land B. Av de nordiska länderna förhåller sig dock Finland och Norge rätt negativt till sådan "corresponding adjustment". Motiveringen är, att sådan korrigerings inbjuder till felprissättning genom att påföljderna, om felet upptäcks, är ringa. För egen del finner jag denna inställning vara alltför fiskal. Trots allt är en internpriskorrigerings i första hand en affär mellan land A och land B, där företaget närmast är objektet för åtgärderna. Visserligen inser jag de många svårigheter som internationella "corresponding adjustments" medför. Men åtminstone på det nordiska planet vore en genomgående välvillig inställning till sådana rättelser önskvärd och troligen fiskaliskt helt riskfri.

En kompensations rättelse kräver ju, att de båda berörda ländernas skattemyndigheter kommer överens. Gör de inte det, är det igen det internationella företaget som helhet som blir lidande. Det borde finnas ett system för att lösa de tvister rörande korrekt internpris, som de berörda ländernas skattemyndigheter inte kommer överens om. Därför stöder jag varmt Lindencronas och Mattssons förslag om skiljedoms i dessa frågor. Det är i och för sig lätt att förstå staternas betänkligheter mot skiljedomsförfarandet. Men de belopp som förfarandet skulle gälla är försvinnande små. På det nordiska planet, mellan högskatteländer med väl jämförbara skattesystem, anser jag att skiljedomsförfarandet borde kunna genomföras, särskilt mot bakgrunden av det multilaterala skatteavtalet. De nordiska länderna skulle göra omvärlden en stor tjänst genom att införa obligatorisk skiljedoms i internprissättningstvister och visa att förfarandet är praktiskt genomförbart. Med hänsyn till det som vid seminariet sades om specialproblemen vid den norska oljebeskattnings kunde denna kanske lämnas utanför förfarandet.

I detta sammanhang är det också skäl att ställa frågan, om det vore skäl att tillåta eller rentav kräva, att de belopp som den felaktiga prissättningen omfattat, skall överföras till det land de tillhör. På detta sätt skulle korrigeringen så att säga motsvara verkligheten. Om t ex dotterbolaget i Finland till sitt moderbolag i Sverige betalat 500 000 mark för mycket i pris för varor, skulle moderbolaget kunna återföra beloppet till dotterbolaget utan skattepåföljd. Sker en sådan överföring inte inom viss tid, skulle beskattning för förtäckt utdelning bli aktuell.

Beträffande tunn kapitalisering vill jag komplettera den finländska nationalrapporten och meddela, att begreppet används i finsk praxis, även om användningsfrekvensen de senaste åren varit låg och Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) i flera fall underkänt användningen. Under tidigare år tillämpade de finska skattemyndigheterna en formel, som ingick i ett tilläggsprotokoll till 1949 års finsk-svenska dubbelbeskattningsavtal, även när moderbolaget fanns i ett annat land än Sverige. Numera ser man mera nyanserat på problematiken och försöker bedöma, om ett enskilt lån är ett äkta lån, som t ex upptagits för ett investeringsprojekt och om det har en normal amorteringsplan. Kan dessa frågor besvaras jakande, betraktas lånet vanligen inte som förtäckt eget kapital.

I dubbelbeskattningsavtalen finns ju vanligen en artikel emot diskrimination. Någon gång (t ex i det nordiska skatteavtalet) är denna klausul så klart avfattad, att den ostridigt förhindrar, att ränteavdrag vägras på grund av tunn kapitalisering. I andra fall är detta inte lika klart uttryckt. Min uppfattning är dock, att vägran att medge ränteavdrag i dessa fall ofta de facto utgör diskrimination av utlandsägda företag, eftersom man inte i förhållande till inhemska dotterbolag använder samma regler.

Under diskussionen berördes även de cost sharing-arrangemang rörande forsknings- och utvecklingskostnader, som används inom många internationella koncerner. Härvid fördelas den centraliserade forskningsenhetens nettokostnader vanligen utan något vinstpåslag mellan de i olika länder verkande koncernbolagen. Fördelningsgrunden torde ofta vara den externa omsättningen, alltså försäljning utanför koncernens krets.

Enligt min mening borde det knappast finnas någon internprissättning, som skattemyndigheterna har mindre anledning att ifrågasätta än detta fall, om det är klart att forskningen gäller sådana produkter, som säljs i detta land. Utgifter för forskning kan ju sällan "lokaliseras" entydigt till en bestämd produkt eller ett bestämt skatteår. Men alla måste väl erkänna, att den som utfört forskning har rätt att få sina utgifter därför täckta. Det finns två alternativa sätt för att täcka dem, nämligen att inkludera dem i varans pris och att fördela dem separat mellan koncernbolagen i olika länder. Sådan fördelning torde i regel inte kunna ske till andra än koncernbolag. Å andra sidan kan det hända att det bolag, som utför forskningsarbetet, inte säljer några produkter och att det därför inte finns något annat alternativ för det att få kostnadstäckning än en fördelning av här avsett slag. I princip bör båda alternativen leda till samma slutresultat, ty även fördelningen på koncernbolagen sker i enlighet med omsättningen (vid försäljning till utomstående).

I det finska rättsfallet HFD 1986 II 577 intogs ståndpunkten, att ett i Finland verkande dotterbolag till en holländsk världskoncern inte fick avdrag för service fees, då det bara bedrev försäljning, medan samma världskoncerns i Finland producerande dotterbolag har fått avdrag för samma kostnader. Jag har mycket svårt att se logiken i denna lösning. Man har tydligen krävt bevisning om att forskningsarbetet var till nytta för det finska företaget. Men om det producerande koncernbolag, från vilket de i Finland sålda varorna inköpts, hade inkluderat samma proportionella service fee-andel i varans pris, hade HFD inte rimligen kunnat vägra avdrag för varans hela pris. Men nu, när samma forskningskostnader debiterades försäljningsbolaget direkt i form av en service fee, vägrades avdrag. Detta kan inte uppfattas på annat sätt än att HFD tvingar koncernen att av två likvärdiga alternativ välja det ena. Vilka sakskaäl talar för detta? För koncernen är det självfallet problematiskt, om skattemyndigheterna i vissa länder kräver det ena, i andra länder det andra alternativet.

BJÖRNE HILLERFJORD

I massmedia görs emellanåt gällande att de stora multinationella företagsgrupperna genom oriktig internprissättning skulle överföra vinster från länder med hög skatt till länder med låg skatt och att beskattningsunderlaget i högskatteländerna härigenom skulle reduceras med betydande belopp. Uttalanden i denna riktning görs ofta från politiskt håll i samband med att låga skatter redovisas av enstaka multinationella företag eller av grupper av multinationella företag i vissa branscher. Några försök att analysera vad som föranlett den låga lönsamheten redovisas sällan, utan uttalandena görs i regel utan några som helst grunder. Att sådana uttalanden på ett negativt sätt kan påverka de multinationella företagens attityd mot att bedriva verksamhet i Sverige och upprör de anställda i de utlandsägda företagen är förståeligt.

En genomgång av de företag som svarar för de största skatteinbetalningarna och är mest lönsamma visar att åtskilliga svenska företag som ingår i utlandsägda multinationella koncerner tillhör och under många år har tillhört denna grupp. Ingen har kunnat visa att de utlandsägda företagen i Sverige är sämre skattebetalare än de nationella företagen.

I skattedebatten talas nästan enbart om skattemyndigheternas svårigheter med att kontrollera internpriserna och om de möjligheter som finns till otillbörliga vinstöverföringar vid internprissättning av varor och tjänster. Sällan berörs de problem och merarbete som uppkommer i företagen då olika krav på rapportering, dokumentation m m avseende internprissättning måste uppfyllas. Bestämmelserna om internpriser kan variera mellan olika länder. I samma land kan till och med internpriserna behandlas på skilda sätt av olika myndigheter. Tullmyndigheten kan exempelvis göra gällande att importvärdet är för lågt medan skatte- och den valutakontrollerande myndigheten anser att importvärdet är för högt. På det internationella planet har många svenska företag kommit i kläm mellan tull- och skattemyndigheter i samma land och därigenom förorsakats onödiga kostnader.

Några större skatteprocesser avseende internprissättning mellan svenska och utländska företag i samma koncern har med undantag för några företag inom oljebranschen inte förekommit. Skälet härtill torde främst vara att skattemyndigheterna i Sverige har god insikt i och förståelse för realiteterna inom näringslivet.

De stora multinationella företagen har en uttalad vilja att göra rätt för sig och att följa den nationella lagstiftningen i de länder inom vilka de är verksamma. Min erfarenhet som skattekonsult vid en av världens största revisionsorganisationer är att internpriserna inte styrs av någon önskan att föra över vinster från högskatteländer till lågskatteländer. Internpriserna fastställs i stället på affärsmässiga grunder utifrån de förhållanden som råder på marknaden i respektive land eller geografiskt område.

Eftersom bolagsskatten mellan Sverige och våra viktigaste import- och exportländer i vart fall tidigare har legat på en likartad nivå och då den verkliga skattesatsen för svenska bolag genom olika konsolideringsmöjligheter, som inte har någon motsvarighet i flertalet andra länder, blivit betydligt lägre än den nominella skattesatsen, har det inte heller funnits några egentliga motiv för vinstöverföringar från Sverige genom internprissättning. Under senare tid har dock konsolideringsmöjligheterna vid taxeringen i Sverige beskurits samtidigt som bolagsskattesatserna har sänkts kraftigt i ett flertal länder som t ex USA, Storbritannien, Frankrike, Nederländerna, Kanada och Australien. Inkomst- och vinstdelningsskatten som uttas av svenska företag har medfört att företagsbeskattningen i Sverige idag är en av de högsta i världen. Att bolagsskatten i Sverige ännu inte har anpassats till vad som gäller i omvärlden medför att man på sikt inte kan utesluta att detta förhållande kan komma att påverka internprissättningen.

Skattemyndigheterna i Sverige tycks ibland ha svårt att förstå varför priserna vid försäljning av samma varor och tjänster till utländska försäljningsbolag kan uppvisa stora variationer och att de varuproducerande bolagen i Sverige ibland måste lämna bidrag till marknadsföring och andra aktiviteter i försäljningsbolagen. Skälet till att de utländska försäljningsbolagen inte kan få samma villkor och priser vid

inköp från Sverige är, att det är de slutliga priserna tillsammans med en rad andra faktorer på de utländska marknaderna som påverkar internpriserna.

Innebörden av begreppet armlängdspris är mycket svävande. En prisjämförelse på armlängds avstånd genom att göra jämförelser med priser som använts vid affärer mellan av varandra oberoende företag blir i praktiken ett mycket trubbigt instrument som blir begränsat till ett fåtal områden och branscher. Exempel på sådana områden är handel med råoljor och petroleumprodukter, råvaror, metaller, spannmål, kemikalier, vissa substanser samt produkter med en mycket liten grad av bearbetning, vilka varor är föremål för kontinuerlig prissättning på den internationella marknaden. Även i dessa fall kan det vara mycket svårt att med tillräcklig grad av tillförlitlighet kunna fastställa ett armlängdspris eftersom detta påverkas av ett flertal faktorer som exempelvis avtalets längd, kvalitetsskillnader, kvantitetsskillnader, valutarisken, kredittider och transportkostnader.

Andra områden där internpriser skulle kunna bestämmas med ledning av priser på den fria marknaden är transport- och finanssektorn.

Vid transaktioner med andra varor än de som ovan nämnts, immateriella rättigheter och framförallt olika tjänsteprestationer är det enligt min mening inte möjligt att med tillräcklig grad av noggrannhet kunna fastställa ett armlängdspris. Skälet härtill är främst att de varor som tillverkas av ett multinationellt företag är så specifika att några direkt jämförbara varor inte finns att tillgå och att priserna vid försäljning till utomstående återförsäljare i regel inte är rättvisande. Enligt min mening är det därför inte möjligt eller ens meningsfullt att i skattelagstiftningen eller i tillämpningsföreskrifter försöka skapa några allmängiltiga modeller för beräkning av armlängdspriser.

Med förebild från utländsk skattelag skulle det möjligen vara motiverat att i tillämpningsföreskrifter uppställa krav på förhållandet mellan eget och främmande kapital för att motverka underkapitalisering samt att ange efter vilka riktlinjer ränta skall debiteras på koncerninterna lån. Att ta fram metoder för beräkning av armlängds-

priser på vissa råvaror, finansiella tjänster och vissa transport-tjänster är också möjligt.

Jag anser slutligen att skattemyndigheterna och skattedomstolarna borde ställa större krav än vad som för närvarande synes vara fallet på den dokumentation i form av avtal och beräkningar som ligger till grund för internpriser och fördelning av koncerngemensamma kostnader.

Eftersom debatten om internpriser och olika modeller för beräkning av armlängdspriser har en tendens att bli alltför teoretisk och ibland förs av personer med bristande insikter i företagsekonomiska frågor önskar jag slutligen som motvikt härtill med följande enkla praktikfall visa vilka problem som ett multinationellt företag kan ställas inför vid fastställande av internpriser.

Praktikfall: Internationella Datamaskinkoncernen

Förutsättningar

En identisk persondator tillverkas i länderna A, B och C av tre självständiga nationella tillverkningsbolag.

Tillverkningskostnaderna (inklusive licensavgifter) varierar mellan bolagen. Samtliga persondatorer säljs i landet D till slutliga kunder genom ett försäljningsbolag. Marknaden i land D är fri och utan pris- eller andra regleringar.

Försäljningspriset till slutlig kund i land D för persondatorn är 11 000 och kostnaderna för marknadsföring och distribution 1 000. Det sammanlagda resultatet som är hänförligt till persondatorn blir för företagsgruppen ± 0 .

Frågeställning

Hur skall internpriset bestämmas vid försäljning av persondatorer från produktionsbolagen i land A, B och C till försäljningsbolaget i land D för att internpriset skall kunna accepteras av skattemyndigheterna i samtliga berörda länder?

Förslag till lösning

Internpriset bör normalt täcka produktionskostnaden och därtill ge produktionsbolaget liksom försäljningsbolaget en vinst.

Eftersom ett högre pris än 11 000 inte kan tas ut vid försäljning till slutlig kund har internpriset vid försäljning från C till D bestämts till 11 000. Därvid kommer förlusten vid försäljning av persondatorn att delas lika mellan C och D. Det skulle också kunna vara motiverat att sänka internpriset till 10 000 och därvid låta produktionsbolaget C, stå för hela förlusten.

Internpriset vid försäljning från A till D bestäms till 9 000 som ger såväl produktions- som försäljningsbolaget en vinst av 1 000. Eventuellt skulle en större vinst kunna tillföras produktionsbolaget.

I konsekvens med vad som tidigare angetts beträffande försäljningen från C till D har internpriset vid försäljning från B bestämts till 11 000, vilket pris ger produktionsbolaget B en vinst av 1 000, medan förlusten för försäljningsbolaget D uppgår till motsvarande belopp, 1 000.

Vid grupparbeten med praktikfall avseende internprissättning är det inte ovanligt att antalet förslag till lösningar blir lika många som antalet deltagare.

Med ovannämnda enkla praktikfall har jag försökt illustrera några av de svårigheter som kan uppkomma i det vardagliga arbetet när man inom en multinationell företagsgrupp skall bestämma rättvisande internpriser. Inom många multinationella företag sker tillverkning av komponenter och delar samt montering av produkter i många olika länder vilket förhållande ytterligare kan komplicera internprissättningen.

Här lämnas mitt förslag till lösning av praktikfallet.

<u>Tillverkningsland</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
1. Tillverkningskostnader	8 000	10 000	12 000
2. Internpris vid försäljning till D	9 000	11 000	11 000
3. Vinst (Förlust) i tillverk- ningslandet	1 000	1 000	(1 000)
4. Pris vid försäljning i D till slutlig kund	11 000	11 000	11 000
5. Kostnader för marknads- föring och distribution i D	1 000	1 000	1 000
6. Vinst (Förlust) i D	1 000	(1 000)	(1 000)
7. Fördelning av vinst resp förlust			
- Tillverkningslandet	1 000	1 000	(1 000)
- Försäljningslandet	1 000	(1 000)	(1 000)
8. Sammanlagt resultat	2 000	0	(2 000)
	=====	=	=====

NICLAS VIRIN

Ju längre jag har följt diskussionen om internprissättning i multinationella koncerner, desto mindre övertygad har jag blivit om möjligheterna om att komma fram till ett praktiskt användbart svar på vad som är armslängdspriset med stort A. Jag börjar betvivla att det alls finns - dvs inte ens teoretiskt.

Först skulle jag vilja ställa frågan om det gjorts några undersökningar om och i vilken utsträckning koncerninterna transaktioner företas också koncernexternt. Mina praktiska erfarenheter - som huvudsakligen emanerar från min tid i fiskal tjänst - säger mig nämligen att en viss koncernintern transaktion inte kan jämföras med en föregivet motsvarande koncernextern transaktion, därför att transaktionerna inte har helt och hållet samma innehåll.

Vad gäller royalties, management och service fees samt ersättningar för forsknings- och utvecklingskostnader kan detta vara alldeles uppenbart bl a av det skälet att de tjänster dessa betalningar avser inte lämnas andra företag än koncernföretag. När det gäller varor borde det vara lättare att hitta jämförbara transaktioner men även här torde halvfabrikat, tekniskt komplicerade produkter och liknande utgöra en stor andel av koncerninterna leveranser som inte företas mellan fristående företag, och även om man privat skulle kunna köpa en bil direkt från den utländska tillverkaren, tror jag att det är mycket svårt att hävda att det därvid erlagda priset skulle utgöra armslängdspriset för det lokala importföretaget för samma bilfabrikat.

Att det inte är lätt att bli ense om armslängdspriset ens för stapelvaror och liknande fungibla varor visar de skatteprocesser som pågår i Sverige angående oljebolagens taxeringar.

Min tes är således att de koncerninterna transaktionerna i mycket stor utsträckning - i vissa fall kanske till 100 % - är koncernspecifika eller specifikt förekommande inom koncerner, dvs en koncerns exportförsäljning sker endast till utländska helägda återförsäljare eller sammansättningsföretag respektive upplåtelser av rättigheter av vissa slag och know-how förekommer bara mellan koncernföretag.

Beräkningen av ett armlängdspris innebär därför att man konstruerar ett artificiellt pris. Björne Hillerfjord har med ett exempel visat oss hur man inom hans företag - som ju måste betraktas som ett av de främsta på detta gebiet - med vissa givna förutsättningar kommit fram till helt olika resultat, som alla kan anses lika korrekta.

Detta hindrar naturligtvis inte att man ändå måste sträva efter att hitta ett avräkningspris mellan koncernföretag som åstadkommer att resultatet fördelas mellan företagen på ett i någon mening korrekt sätt. Det är då väsentligt att observera att internprissättningen och redovisningen bl a fungerar som styrmedel för företagsledningen. Om inte prissättningen styrs av ambitionen att rätt uppskatta värdet av förbrukade produktionsfaktorer eller deras alternativkostnad, kommer företaget att använda sina resurser på ett inoptimalt sätt och detta kommer inte heller till uttryck i redovisningen. Det är det företag som effektivast utnyttjar sina produktionsfaktorer som är mest framgångsrikt. Den interna prissättningen skall därför baseras på vad som är affärsmässigt riktigast.

Jag vill väl inte påstå att det är lättare att definiera vad som är affärsmässigt pris än vad som är armlängdspris. Förmodligen är det olika uttryck för samma sak. Men det viktiga är - hävdar jag numera när företag frågar mig till råds i prissättningsfrågor - att man kan motivera ett pris från affärsmässiga utgångspunkter. Och då ligger inte affärsmässigheten i att man i första hand skall undgå skatt.

Jag har i olika sammanhang ifrågasatt varför en särskild prissättningsbestämmelse för utlandsaffärer behövs. Det borde vara självklart att kommunalskattelagen förutsätter att affärer görs till marknadsmässiga avräkningspriser, såväl vid utlandsaffärer som vid inhemska affärer. Departementschefen anförde i prop 1965:26 (s 54) bl a att vinstöverföring mellan svenska koncernföretag borde få ske endast inom vissa gränser eftersom det vid en alltför stor prisavvikelse inte kan sägas vara fråga om prissättning utan om vinstdisposition. Vidare sade han att en onormal prissättning alltid skall underkännas när vinstöverföringen är ett led i åtgöranden som syftar till att erhålla obehöriga förmåner i beskattningsavseende.

Det torde inte komma ifråga att fiscus angriper ett internationellt avräkningspris om det inte överskrider vissa marginaler eller om det inte uppenbart föreligger någon otillbörlighet.

Flera länder tycks nu ändå ha en sådan regel och frågan är bara hur effektivt de skyddar mot obehörig dränering av det nationella beskattningsunderlaget. Från fiskal sida har de svenska erfarenheterna upplevts som klena. Jag vill dock ifrågasätta om de rättsfall som varit uppe i Regeringsrätten egentligen prövat själva prissättningen. Det har istället varit andra principiella frågor som varit uppe. I RÅ 1970 Fi 1923 var principfrågan om beskattning av tänkt ränta skall ske vid räntefri utlåning till utländskt dotterföretag; däremot inte räntans höjd. I RÅ 1979 1:14 fastslogs ett undantag från nämnda princip, nämligen att om en debitering av ränta skulle leda till högre kostnader för dotterföretaget och därmed krav på högre avräkningspriser vid varuförsäljning från företaget till dotterföretaget, så kan beskattning undvaras.

RÅ 1980 1:5 (LM Ericsson-målet) gällde samma "kvittningsresonemang" men under betydligt mer komplicerade förhållanden. En slutsats av det målet är, att en totalbedömning av relationerna mellan parterna skall göras, för att det skall avgöras om en viss transaktion skall föranleda ingripanden med 43 §. I målet hade aldrig ifrågasatts annat än att bolagets argument - som framfördes för första gången i Regeringsrätten - var sakligt korrekt.

I Findus-målet (RÅ 1979 1:98), som avsåg royalties, gällde frågan inte heller royaltybeloppets storlek utan - från fiskal sida - om det var affärsmässigt att överhuvudtaget erlægga royalty, när de rättigheter som royaltyn avsåg överlåtits från royaltybetalaren till royaltymottagaren utan ersättning. Den principfrågan blev dock inte prövad, eftersom Regeringsrätten fann att taxering för eventuell vinstöverföring borde ha skett när rättigheterna en gång i tiden hade överlåtits, men det årets inkomst var då inte längre möjlig att taxera.

Såvitt jag minns var väl inte heller Up John-målet en prisfråga utan en utredningsfråga.

Min genomgång här är väl inte fullständig och jag kanske minns fel i vissa delar, men mitt allmänna intryck är att själva prisfrågan, dvs armslängdskriteriet, egentligen aldrig prövats av Regeringsrätten. Frågan är - som jag inledningsvis sade - om detta är praktiskt möjligt eller ens relevant. Om lagstiftaren inte accepterar affärsmässigheten som grund för prissättning, blir alternativet att i någon administrativ ordning med hjälp av regler och schabloner fastställa ett artificiellt pris. Jag har förstått att man gör så i Norge beträffande Nord-sjöoljan och det är nog både praktiskt och taktiskt riktigt. Däremot måste det vara ytterst komplicerat att göra så med mer utvecklade produkter. Risken är att man får ett komplicerat system som ingen riktigt behärskar, och där det kan bli lönsamt att inom ramen för det fastlagda schablonsystemet lagligt "planera bort" skatten.

PETER SUNDGREN

Jag skulle vilja ta upp en fråga om internprissättning, som inte behandlats tidigare under dessa dagar. Det gäller det processuella förandet vid tillämpningen av korrigeringsregeln.

Som framgått av den tidigare debatten är frågan om rätt internprissättning en mycket svår sak att bedöma i praktiken. Av naturliga skäl krävs därför en mycket omfattande och noggrann utredning, revision och analys av det aktuella företagets utländska transaktioner, prissättningspolicy m m. Sådana utredningar tar lång tid och kräver insatser av erfaren och kvalificerad personal från skattemyndigheternas sida. I flera inlägg har också framhållits de stora svårigheter som f n råder i Sverige när det gäller fiscus bevisbörda i internprissättningsmål. Taxeringsrevisioner och processföringen avseende internprissättning tar också i anspråk stora resurser och kostnader hos det undersökta företaget och dess koncernföretag i utlandet. Det skapas osäkerhet i företaget för framtiden.

I Sverige kan en korrigerings enligt 43 § KL endast åstadkommas genom en formell process i skattedomstol. Det finns ingen motsvarighet till

det system i USA där IRS kan genomföra en korrigerings enligt sec. 284 och anvisningarna därtill. Eftersom korrigeringsregeln ofta avser stora belopp är det sällan den förlorande parten nöjer sig med en dom i lägsta instans. Målen förs nästan undantagslöst vidare till kammarrätt och regeringsrätt.

Mot bakgrund av det anförda vill jag ta upp det förslag som presenterades redan av riksdagens revisorer i deras rapport för några år sedan, enligt vilket man tänkte sig att införa en möjlighet för skattemyndigheterna, närmast taxeringsrevisorerna, att med den skattskyldige efter förhandlingar komma överens om vad som kunde anses vara en riktig eller skälig bedömning av internprissättningsfrågan. Därvid skulle man naturligtvis också kunna komma överens om rimliga riktlinjer m m om företagets framtida prissättningspolicy o dyl. Ett förslag i denna riktning skulle på ett ändamålsenligt sätt kunna bespara både statsverket och företagen väsentliga kostnader.

Internprissättningsfrågan som sådan är ju inte i sig en rättslig fråga i den mening att den kräver kompetens i processföring, lagtolkning m m. I strikt mening är frågan om rätt internpris ett rent företagsekonomiskt problem. Jurister och domare har således som regeln ingen speciell kompetens eller erfarenhet att tillföra ärenden om internprissättning. Förmodligen är just taxeringsrevisorer den kategori inom skatteförvaltningen som är bäst skolad och kompetent att handlägga dessa frågor.

Sannolikt sker redan i dagsläget underhandskontakter mellan skattemyndigheter och skattskyldiga, som utmynnar i överenskommelser av det slag jag nämnde. Observera dock att det inte är möjligt idag att på grundval av en sådan överenskommelse åstadkomma någon ifrågasatt höjning av en taxering enligt korrigeringsregeln. Detta kan endast ske genom domstolsbeslut. Enligt uppgift lär parterna i det ännu pågående internprissättningsmålet mot Texaco AB ha varit överens om en viss höjning av internpriserna och att bolaget kvittningsvis skulle få utnyttja vissa förlustavdrag från tidigare år. Vid prövningen i domstol godkände denna emellertid inte bolagets kvittningsyrkande, vilket naturligtvis ledde till att hela internprissättningsfrågan fick tas upp

ånå. I ett fall som kritiserades av JO hade skattemyndigheterna i Göteborg "gjort upp" med det amerikanska företaget Westinghouse om dess internprissättning vid leveranser till ett av de svenska kärnkraftverken. Saken togs till och med upp i riksdagen.

Det är uppenbart att ett förslag om att tillåta förhandlingar mellan skattemyndigheten och skattskyldiga om internprissättningsfrågor kan beröra känsliga rättssäkerhetsaspekter. Givetvis skulle en sådan "förhandlingsordning" endast utgöra ett komplement till den gällande domstolsprövningen. Det kan också övervägas att endast låta exempelvis RSV träffa dylika förhandlingsöverenskommelser. Det kunde vara en god idé att låta skatteförenklingskommittén, som (under ledning f ö av ordföranden) just för närvarande håller på att föreslå nya regler för skatteprocessen, ta upp hithörande frågor till behandling.

Under dessa dagar har mycket sagts om korrigeringsregeln och underkapitalisering. Jag vill i denna fråga endast tillägga att International Fiscal Association har tagit upp och lämnat rekommendationer för behandlingen av bl a denna fråga vid 1982 års kongress i Montreal. Därav framgår att underkapitalisering bör lösas inom ramen för s k "safe haven rules".

Sverige har liksom många andra stater en egen intern korrigeringsregel av arm's length-modell. Som bekant är denna intagen i 43 § 1 mom KL. I det numera mycket vitt förgrenade nätverket av dubbelbeskattningsavtal finns som regel också en arm's length-bestämmelse. I modellavtalet återfinns denna i artikel 9. (I vissa avtal finns även specifika arm's length-regler för exempelvis ränta och royalty.) I praktiken tillämpas emellertid aldrig annat än den interna korrigeringsregeln. Någon förklaring till varför avtalets regler aldrig använts har jag själv aldrig kunnat utröna eller fått från andra. Oviss-
het råder beträffande de båda reglernas förhållande till varandra.

Det framstår på något sätt som mest logiskt när fråga om internprissättning skall avgöras beträffande en transaktion som ett svenskt företag gjort med ett koncernföretag i en stat med vilken vi träffat ett dubbelbeskattningsavtal att så bör ske enligt den korrigeringsregel som de båda staterna tagit in i sitt ömsesidiga avtal. Det kan

också vara av värde när man begär en s k corresponding adjustment i en stat (enligt punkt 2 i artikel 9) att detta kan ske med hänvisning till att den korrigerings av internpriset som skett i den andra staten har tillkommit med stöd av arm's length-regeln i avtalets punkt 1 av artikel 9.

I tidigare inlägg har en hel del sagts om den tekniska utformningen av bl a 43 § 1 mom KL. Som en brist i denna har bl a hävdats att den exempelvis inte omfattar transaktioner som beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Motsvarande begränsning synes inte föreligga i modellavtalets regel.

Artikel 9 i modellavtalet är utarbetad efter ett omfattande internationellt samarbete. Ingen stat har reserverat sig mot artikelns utformning. Den bör därför också kunna tjäna som mall för en intern korrigeringsregel. Jag föreslår därför att 43 § 1 mom KL utformas antingen ordagrant i överensstämmelse med punkt 1 i artikel 9 i modellavtalet eller att den gällande lagtexten kompletteras med en bestämmelse av innebörd att prissättningskorrigeringar av transaktioner avseende stater med vilka Sverige träffat dubbelbeskattningsavtal skall ske enligt avtalens respektive regler.

KARI S TIKKA

Diskussionen har närmast berört sådana frågeställningar som är aktuella i beskattningen av stora multinationella koncerner, men problemet om prissättningskorrigeringar börjar få en ökande betydelse också i beskattningen av medelstora företag. Framgångsrika familje- och enmansföretag verkar ofta i en mycket smal nisch med en stor marknadsandel. Detta leder till att många familjeföretag har en ganska omfattande utlandsrelaterad verksamhet med dotterbolag i olika länder.

I sådana här familjeföretag finns mindre inre restriktioner mot förtäckta vinstöverföringar än i stora koncerner. I de förstnämnda kan ofta en person eller ett par personer tämligen "fritt" bestämma om vinstöverföringar, men i en storkoncern är det mycket svårare att

skatteanpassa prissättningen mellan olika resultatenheter med självständig ledning.

Det är kanske inte en överraskning att det viktigaste prejudikatet där internationell prissättning har med stöd av BeskL 73.1 § korrigerats berör ett typiskt familjeföretag. Det tillverkar fiskedrag och exporten utgör över 90 % av produktionen. Bolaget hade ett dotterbolag i Irland där 10 års skattefrihet hade beviljats. Dotterbolagets omsättning var 4,3 milj mark och dess vinst 2,4 milj mark. Vinstens proportionella storlek var ett klart indicium om en vinstöverföring fastän också moderbolagets räntabilitet var exceptionellt bra.

I sådana här situationer behövs inte detaljerade anvisningar, utan det är närmast fråga om skattekontrollens effektivitet. I förebyggande av internationella vinstöverföringar borde man fästa tillräcklig uppmärksamhet också på utvecklandet av skattekontrollen och kontrolluppgiftssystemet.

ROBERT JOACHIMSSON

Min grundläggande utgångspunkt är att korrigeringsregeln skall utformas så att en ur samhällets synpunkt sund ekonomisk utveckling främjas. Detta synsätt medför att man alltid bör bedöma hur en regeländring påverkar företagets beteende samt de därav orsakade kostnaderna och intäkterna. Vidare bör ett väsentlighetskrav uppfyllas, nämligen att överföringar till utlandet i skatteundandragande syfte skall förekomma i sådan omfattning att en precisering av nuvarande regler med åtföljande kontrollkostnader ter sig motiverad.

För att bedöma hur förändringar i korrigeringsregelns utformning påverkar företagets handlande är det nödvändigt att se internprissättningen i ett vidare sammanhang än det rent skatterättsliga. Internprisernas viktigaste funktion i en koncern är att ge ledningen ekonomisk information rörande de olika koncerndelarnas effektivitet. Detta är viktigt för att koncernledningen skall kunna allokera kapital till de verksamheter där avkastningen är högst men även för att få indikatio-

ner om mis-management i koncernen. Andra syften med internprissystemet är att styra beslut om volymer, kvantiteter, dimensionering och köpa/tillverka. Dessa syften uppnås genom att använda om möjligt verkliga marknadspriser, i annat fall kan konstruerade marknadspriser användas, dvs man föreställer sig de priser en effektiv konkurrent skulle ta.

Både svenska och utländska undersökningar visar att internpriser som ett instrument för skatteundandragande ges låg prioritet i internationella koncerner. Den undersökning som genomfördes i rådets regi rörande utlandsägda dotterbolag i Sverige ger samma bild. Endast i något enstaka fall ger betalningsmönstret anledning till misstanke att överföring till utlandet förekommer pga skatteskal.

Det förefaller svårt att utforma detaljerade anvisningar som fungerar i den komplexa verklighet som internationellt företagande rör sig i. Ett exempel: När överkapacitet råder i en industri, kan användningen av "normala" priser betyda att koncernen prissätter sig ut ur marknaden. Skall de "störda" marknadspriserna användas? Här finns risk att investering och underhåll eftersätts så att koncernen inte hänger med när konjunkturen vänder. Hur skriver man anvisningar för internpriser utan marknadsnotering men där marknaden för slutprodukten är störd? När skall en marknad anses störd? Hur klarar företagen en sådan situation? Prissättningen blir beroende av finansiell styrka och marknadsposition, variabler som är unika för varje koncern, och där man egentligen aldrig förrän i efterhand vet om man gjort rätt eller fel.

För mig som ekonom är det dessutom svårt att förstå innebörden i korrigeringsregelns uttryck "sinsemellan oberoende näringsidkare". I ekonomisk mening, och prissättning sker både i och mellan företag som ett led i ett ekonomiskt utbyte, utvecklas alltid beroenden mellan köpare och säljare, även om de är verksamma under olika ägare och ledningar. Nätverk av teknologisk, resursmässig och personell art utvecklas. Företagens ekonomiska gränser flyter ihop så att t ex tekniska innovationer i det ena företaget påverkar försäljningen i det andra.

Fiscus har ett berättigat krav till del i företagets mervärde. Det är naturligt att tvister kan uppkomma hur detta mervärde skall beräknas och delas. Är man osäker om internprisproblemets reella innehåll

och ekonomiska konsekvenser finns stor risk att mer preciserade anvisningar mäter fel och gör en komplicerad situation ännu besvärligare.

Allvarliga fel måste beivras, men detta torde bäst ske i sådana former att varje fall bedöms efter sina förutsättningar av väl förtrogna jurister och ekonomer.

BJÖRN ROHDIN

Några har i sina inlägg satt i fråga om internprissättning verkligen förekommer på sådant sätt att beskattningsunderlaget påverkas på ett obehörigt sätt. Min erfarenhet är att sådan prissättning visst förekommer. Jag grundar mitt påstående bl a på erfarenheter från pågående skatteprocesser och revisioner. Jag har även den uppfattningen att förekomsten och betydelsen av en medveten "styrning" av resultatet till önskat land ökar. Omständigheter som bidrar till denna utveckling är bl a de radikalt sänkta bolagsskattesatser som genomförts i vissa länder. Andra länders bättre framförhållning vad gäller införandet av rigorösare regler för internprissättning kan även vara en bidragande orsak. Även i fall av lika skattesatser och lika materiella regler för beräkning av beskattningsunderlaget kan det emellertid vara av intresse att "styra" resultatet till ett annat land. Orsaken kan t ex vara en önskan att expandera verksamheten utomlands. Det finns en del ganska klara exempel på detta. Det finns till och med fall där utredningen tyder på att hela underkoncerner byggts upp med medel som "styrts ut" och som åtminstone delvis bort beskattas här i riket. Oftast går det i dessa fall inte att ifrågasätta de företagsekonomiska övervägandena bakom transaktionerna. Skattemässigt bör dock investeringar och expansioner av detta slag ske med beskattade medel.

Peter Sundgren har i ett inlägg berört korrigeringsbestämmelsen i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet och då i synnerhet punkt 2 i artikel 9. I bestämmelsen sägs bl a att behörig myndighet i den andra staten skall underrättas i syfte att överväga justering samt att när anledning därtill föreligger kan de behöriga myndigheterna träffa skä-

ligt avgörande om inkomstens fördelning. Jag är medveten om att det normalt torde krävas att justeringen i den första staten vunnit laga kraft innan en följdjustering sker i den andra staten. Detta förhindrar dock inte att inledande kontakter bör kunna tas mellan de behöriga myndigheterna, kanske redan på revisionsstadiet. Jag har nämligen den uppfattningen att man i normalfallet bör kunna få en bättre balans i höjningsyrkandet om man känner till den andra statens - låt vara preliminära - syn på saken. Det är för övrigt föga tilltalande att tänka sig att föra en process med ett yrkande på exempelvis 10 milj kr i en skälighetsfråga. Målet förs upp genom domstolarna och fiscus kanske slutligen får igenom yrkandet efter ett antal år. När sedan de behöriga myndigheterna börjar förhandla framkommer att den stat som skall överväga justering har mycket goda grunder för att justeringen inte borde ha varit mer än 5 milj eller att någon justering alls inte bort förekomma. Behöriga myndigheten i den första staten kan då tvingas överväga om inte höjningen på 10 milj åter bör sättas ner eller kanske helt undanröjas. Starka processekonomiska skäl m m talar således för att kontakterna med den andra staten sker så snabbt som möjligt och att åtminstone vissa preliminära diskussioner kan hållas. För närvarande föreligger ett fall där riksskatteverket har för avsikt att försöka få till stånd en sådan diskussion trots att målet ligger och väntar i första instans. Det återstår att se vilka erfarenheter vi kan dra av detta fall. Frågeställningen är dock intressant och bör övervägas ytterligare.

Tidigare och så även vid denna konferens har från många håll gjorts gällande att internprissättningsfrågor inte lämpar sig att avgöras i domstol. I den svenska nationalrapporten hävdas att det i svensk rättspraxis egentligen inte finns ett enda rättsfall som berör konkreta prissättningsfrågor. Om man ser till det faktum att en domstol skall grunda sina avgöranden på rättsregler är det kanske inte så konstigt att någon praxis inte uppkommit. Den svenska korrigeringsregeln saknar ju i princip innehåll om hur ett riktigt pris skall beräknas. Frågan om domstolarna verkligen är lämpliga att pröva själva prisfrågan i sig måste nog övervägas av lagstiftaren. Man kan här tänka sig

olika lösningar, som t ex en utökad behörighet för skatteförvaltningen att förhandla med de skattskyldiga, att riksskatteverket ges möjlighet att löpande utfärda anvisningar alltefter problemen dyker upp. Man kan även tänka sig att en särskilt sammansatt nämnd införes för själva prisfrågan.

Vad gäller rättsutvecklingen i Sverige tror jag vi kommit till en sorts brytpunkt eller rättare sagt återvändsgränd. Helhetssynen, bevisbördans placering etc som utvecklats i rättspraxis gör att man är mycket tveksam till om - så när som på vissa pågående processer och nyupptäckta flagranti fall - någon rättsutveckling kan uppnås i praxis, dvs genom att föra fram nya processer. Möjligen är den svenska regelns nuvarande konstruktion och dess tolkning sådan att någon rättspraxis aldrig kan uppstå vad gäller själva prisfrågan.

Även om ständigt nya transaktionstyper dyker upp, finns det i dag ett stort, delvis systematiserat, erfarenhetsmaterial hos skatteförvaltningen. Samtidigt tyder rättspraxis på stora svårigheter att tillämpa korrigeringsregeln. Jag vill därför instämma i vad som framfördes från norsk sida, som jag uppfattade det, nämligen att när problemen är beskrivna och erfarenheter nåtts inom ett område, så bör man överväga om situationen är sådan att den bör leda till lagstiftning eller annan reglering på området.

CLAES SÖDERSTRÖM

Innan korrigeringsregeln ändras och kompletteras med anvisningar av det slag som förekommer i USA bör man - enligt min uppfattning - ställa sig ett antal frågor, nämligen följande.

- Förekommer det något allvarligt problem som innebär att överföringar till utlandet systematiskt utnyttjas för undandragande av skatt i Sverige?
- Är det nuvarande rättsläget bekymmersamt för enskilda eller myndigheter?

- Spelar företagsbeskattningen, särskilt med avseende på företag med utlandsrelaterad verksamhet, beloppsmässigt en stor roll?

Såvitt jag förstår kan alla dessa frågor besvaras nekande, varför något behov av någon ändring inte föreligger.

Skulle någon av dem emellertid besvaras jakande bör man, innan en ändring kommer ifråga, även ta ställning till följande problem, nämligen:

- Vilken roll skall man ge en regel av det slag som 43 § 1 mom kommunalskattelagen utgör?
 - a) Skall den användas för att finslipa regelsystemet eller
 - b) skall den användas för korrigerigering av allvarliga fel?

Jag förmodar att de som förespråkar en komplettering av regeln med ett system motsvarande de amerikanska anvisningarna avser att använda bestämmelserna för finslipning. Enligt min mening går det emellertid inte att arbeta med någon hög grad av "förfining" när det gäller att motverka eller på ett godtagbart sätt motverka inkomstöverföringar till utlandet. En komplettering med anvisningar föranleder därför bara nya problem.

Om regeln skall användas för korrigerigering av allvarliga fel behövs inga anvisningar.

Min uppfattning är därför att 43 § 1 mom duger bra för att åstadkomma de korrigeringar som man för närvarande redan kan vidta, nämligen återläggningar för att motverka stora inkomstöverflyttningar.

Med anledning av vad Kari Tikka anförde om tillämpningen av korrigeringsregeln i den finska skattelagstiftningen vill jag betona att jag är av den uppfattningen att bestämmelsen givetvis försvarar sin plats i regelsystemet. Som Kari Tikka påpekade tillämpades också regeln på

den typ av inkomstöverföring som hade förekommit i det fall han nämnde. Det jag vänder mig emot är att man försöker utforma regeln såsom ett instrument avsett för detaljkorrigeringar.

Robert Joachimssons exempel om prissättning vid utnyttjande av överkapacitet belyser hur grannlaga det är att överlämna till jurister att ersätta företagsekonomiska beslut med avgöranden som grundas på helt andra överväganden.

Jag förordar att regeln lämnas såsom den är och utan ytterligare påbyggnad med ett byråkratiskt anvisningssystem.

Program

för seminariet om "Internprissättning i multinationella koncerner"
 på Grand Hotel, Saltsjöbaden, den 18-19 november 1987

ONSDAGEN DEN 18 NOVEMBER	09.30 - 09.35	Seminariet öppnas
	09.35 - 11.00	Presentation av nationalrapporterna. Ligningschef Ole Kjaer/kontorschef Jens Christiansen, jur lic Timo Viherkenttä, direktör Stig Sollund, jur kand Richard Arvidsson.
	11.00 - 11.15	K A F F E
	11.15 - 12.30	Presentation av generalrapporten. Professorerna Gustaf Lindencrona och Nils Mattsson. Diskussion om rättsläget i Norden ifråga om internprissättning.
	12.30 - 13.30	L U N C H
	13.30 - 15.00	Fortsättning på förmiddagens program. Internprissättningsfrågor ur skatte- myndigheternas och företagens syn- vinkel. Diskussion.
	15.00 - 15.15	K A F F E
	15.15 - 17.30	Fortsatt diskussion. Institutet Ömsesidig överenskommelse vid prissättningsfrågor.
	19.00	M I D D A G

TORSDAGEN DEN
19 NOVEMBER

09.00 - 10.30	Jur kand Bertil Wiman presenterar förhållandena i USA ifråga om internprissättning.
10.30 - 10.45	K A F F E
10.45 - 12.00	Rättspolitiska överväganden an- gående internprissättningsreg- lerna.
12.00 - 13.00	L U N C H
13.00 - 15.00	Generaldiskussion
15.00	Seminariet avslutas
15.30	Buss avgår till Arlanda flygplats

Deltagarförteckning

Från Danmark

Konsulent H K Andersen
Skattedepartementet

Kontorchef Annemarie Bengtsen
Erhvervenes Skatteseekretariat

Kontorchef Jens Christiansen
Statsskattedirektoratet

Lektor Mogens Eggert Møller
Handelshøjskolen

Kommitteret Torsten Gersfelt
Skattedepartementet

Lektor Kjeld Hemmingsen
Handelshøjskolen

Konsulent Jan Steen Jensen
Skattedepartementet

Ligningschef Ole Kjaer
Statsskattedirektoratet

Statsaut. revisor Åge Købke
Statsskattedirektoratet

Konsulent Kaj Lotz
Skattedepartementet

Lektor Aage Michelgen
Handelshøjskolen, Århus

Lektor Margrethe Nørgaard
Ålborgs universitetscenter

Fuldmaegtig Anders Nørregaard
Monopoltilsynet

Departementschef Jens Rosman
Skattedepartementet

Statsaut. revisor Søren Stenholdt
Schøbel & Marholt, København

Från Finland

Professor Edward Andersson
Helsingfors universitet

Professor Osmo Forssell
Uleåborgs universitet

Harry Hallberg
Industrins Centralförbund

Tf professor Lars Hassel
Åbo Akademi

Byråchef Seppo Heiniö
Skattestyrelsen

Förvaltn sekr Tuulikki Keltanen
Högsta Förvaltningsdomstolen

Ekon doc Jarmo Leppiniemi
Helsingfors Handelshögskola

Tf professor Heikki Niskakangas
Helsingfors Finska Handelshögskola

Byråchef Jarmo Nurminen
Finlands Bank

Eo förvaltningsrådet Olof Olsson
Högsta Förvaltningsdomstolen

Lagstiftningsrådet Maria Reh binder
Finansministeriet

Regeringsrådet Maija-Leena Sarkko
Finansministeriet

Regeringsrådet Rainer Söderholm
Finansministeriet

Professor Kari S Tikka
Helsingfors universitet

Jur lic Timo Viherkenttä
Helsingfors universitet

Från Norge

Statsaut. revisor Vibe Amundsen
Ernst & Whinney A.S., Oslo

Avdeln direktör Carsten Arnholm
Finansdepartementet

Lovrådgiver Anne Marie Braendvang
Finansdepartementet

Førsteamanuensis Arthur J Brudvik
Norges Handelshøgskola, Bergen

Underdirektör Christian Grevstad
Finansdepartementet

Professor Axel Haerem
Universitetet, Bergen

Førsteamanuensis Atle Johnsen
Norges Handelshøgskola, Bergen

Advokat Håkon Løchen
Adv firman Krefting, Løchen,
Ødegård & Sandven, Oslo

Underdirektör Stig Sollund
Finansdepartementet

Forsker Jan Syversen
Universitetet, Oslo

Professor Aina Uhde
Universitetet, Bergen

Avdeln direktör Fritz Wilberg
Skattedirektoratet

Professor Kjell Woldseth
Norges Statsautoriserede
Revisorers Förening, Oslo

Professor Frederik Zimmer
Universitetet, Oslo

Från Sverige

Jur kand Richard Arvidsson
Stockholms universitet

Docent Sture Bergström
Uppsala universitet

Avdeln direktör Kerstin Boström
Finansdepartementet

Forskn rådets ordf Gösta Ekman
Finansdepartementet

Professor Göran Grosskopf
Göteborgs universitet

Docent Ingemar Hansson
Lunds universitet

Professor Dag Helmers
Industriförbundet

Avdeln direktör Eva Henriksson
Riksskatteverket

Skattekonsult Björne Hillerfjord
Price Waterhouse, Stockholm

Ekon dr Robert Joachimsson
Uppsala universitet

Jur kand Parry Jonsson
Juristfirman Vahlén & Törnhammar,
Stockholm

Professor Gustaf Lindencrona
Stockholms universitet

Rättschef Leif Lindstam
Finansdepartementet

Professor Nils Mattsson
Uppsala universitet

Jur kand Claes Norberg
Uppsala universitet

Kammarrättsassessor Björn Rohdin
Riksskatteverket

Direktör Johan Salsbäck
Industriförbundet

Departementsrådet Gustaf Sandström
Finansdepartementet

Forskn rådets sekr Christer Silfverberg
Stockholms universitet

Direktör Peter Sundgren
Institutet för Utländsk Rätt, Stockholm

Advokat Claes Söderström
Adv firman Lagerlöf, Stockholm

Jur dr Bertil Wiman
Uppsala universitet

Bankdirektör Niclas Virin
Svenska Handelsbanken

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet bildades 1973 av de nordiska länderna. Dess uppgift är att främja nordiskt samarbete inom skatteforskningen med inriktning särskilt på frågeställningar av gemensamt nordiskt intresse.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets medlemmar vid tidpunkten för denna boks utgivande.

Danmark

Kaj Lotz
Mogens Eggert Møller
Aage Michelsen

Norge

Anne Marie Braendvang
Charlotte Koren
Frederik Zimmer

Finland

Edward Andersson
Lasse Aarnio
Osmo Forssell

Sverige

Gösta Ekman
Gustaf Lindencrona
Jan Södersten

NSFS publikationer

- Nr 1 Skatteharmoniseringen i EG
- Nr 2 Bolagsbeskattningen i Norden
- Nr 3 Kringgående av skattelag
- Nr 4 Personbeskattningen i högskattesamhället
- Nr 5 Skatteproblem vid generationsskifte i familjeföretag
- Nr 6 Internationella företags beskattning
- Nr 7 Skatteforskning och skattepolitik
- Nr 8 Från nettobeskattningen till bruttobeskattningen
- Nr 9 Skatter och inflation
- Nr 10 Beskattning av internationella transaktioner
- Nr 11 Inntektsbegrep og rettsutvikling
- Nr 12 Rättssäkerheten i beskattningen
- Nr 13 Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål
- Nr 14 Utlandsägda dotterbolag i Sverige
- Nr 15 Familjebeskattningen i Norden
- Nr 16 Den skattemässiga behandlingen av kursvinster och kursförluster på fordringar och skulder
- Nr 17 Förhållandet mellan bokföring och beskattning
- Nr 18 Nordisk Familiebeskatning
- Nr 19 Internprissättning i multinationella koncerner

ALLMÄNNA FÖRLAGET

ISBN 91-85256-16-1